

**Des Réformes à apporter aux dispositions
du Code de Commerce, relatives aux Livres
de Commerce, spécialement pour l'Appli-
cation de l'Impôt sur les Bénéfices
Industriels et Commerciaux.**

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences Politiques et Économiques)

CETTE THÈSE SERA SOUTENUE

le Mercredi 4 Décembre 1918 à 13 heures 1/2

par

CATALAN

CONTROLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

Membres du Jury :

Président : M. LYON-CAEN

Professeurs : MM. WAHL, PERCEROU

PARIS
ASSOCIATION LINOTYPISTE
2, Cité Fénélon

1918

LES LIVRES DE COMMERCE

ET LA

RÉFORME FISCALE

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

**Des Réformes à apporter aux dispositions
du Code de Commerce, relatives aux Livres
de Commerce, spécialement pour l'Appli-
cation de l'Impôt sur les Bénéfices
Industriels et Commerciaux.**

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences Politiques et Économiques)

CETTE THÈSE SERA SOUTENUE

le Mercredi 4 Décembre 1918 à 13 heures 1/2

par

CATALAN

CONTROLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

Membres du Jury :

Président : M. LYON-CAEN

Professeurs : MM. WAHL, PERCEROU

PARIS

ASSOCIATION LINOTYPISTE

2, Cité Fénélon

—
1918



INTRODUCTION

Des habitudes d'ordre et d'économie, qu'avait contractées dès son origine le peuple romain, naquit l'obligation morale pour tout citoyen de tenir une comptabilité rigoureuse des fluctuations de son patrimoine. La tenue des livres domestiques fut intégrée dans les mœurs. Le père de famille inscrivait au jour le jour sur ses *adversaria* ses recettes et ses dépenses, ses achats et ses ventes, et en faisait mensuellement une récapitulation méthodique sur son *codex accepti et expensi*.

Mais un impôt fut établi sur la fortune et les bases de cotisation en furent recherchées sur ces livres. Le citoyen dut faire tous les cinq ans au Censeur une déclaration de sa fortune, qui fut contrôlée par l'examen de sa comptabilité. Dès lors se perdit peu à peu cette coutume de tenir des livres domestiques : à l'époque classique du Droit romain les registres avaient presque complètement disparu.

De nombreux siècles plus tard des législateurs français n'ont point été frappés par cet exemple historique et ont conçu la possibilité de voter un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et une contribution sur les bénéfices de guerre sans édicter de mesures sur la tenue des livres et la comptabilité. Et des commerçants peu scrupuleux ne manquèrent point aussitôt de s'abstenir de rédiger des factures ou autres pièces révélatrices des transactions; et l'on vit des comptabilités claires avant le vote de ces lois devenir aussitôt après insondables.

Certes, la fraude est encore isolée, inorganique : beaucoup d'honnêtes gens se refusent à y recourir; d'autres en ignorent les finesses. Mais le germe de la contagion est virulent : des hommes d'affaires véreux, sans professions bien définies, font miroiter aux yeux des assujettis aux nouveaux impôts les mirifiques résultats de leur science de la falsification.

L'application de la nouvelle législation fiscale a donné à la falsification des écritures un regain d'activité : un intérêt nouveau est entré en jeu. Mais l'industrie de la fraude s'est de tous temps exercée en cette matière. Il est des gens dont le métier consiste à faire disparaître des registres les écritures gênantes, à confectionner de toutes pièces des livres de commerce, à faus-

ser les éléments des procès, à créer des faillites fictives et rémunératrices.

A ces agissements criminels ne s'oppose qu'une loi inapplicable, et par suite dépourvue de sanctions, sur la tenue des livres de commerce. Des mesures sévères doivent être prises : il en est temps encore, mais les retarder serait permettre à la fraude de devenir une institution nationale.

Ces mesures consistent principalement dans la refonte du Titre II du livre premier du Code de commerce : il faut établir une charte sérieuse, précise et sévère de l'ensemble des écritures commerciales. Ce sont celles qui constituent l'objet de notre étude.

Il en est une autre catégorie, qui se rapportent à la vérification des comptes des sociétés anonymes et à la réglementation de la profession d'expert-comptable. Nous ne les examinerons point parce qu'elles sortent du cadre de notre sujet. Mais, étant données leur importance et leur stricte connexité avec les précédentes, nous croyons de notre devoir de conseiller la lecture de la brochure précise et complète sur la vérification des comptes dans les sociétés par actions publiée en 1917 par la Compagnie des Experts-comptables de Paris et de la remarquable étude de M. Reymondin, Vice-Président de la Société de Comptabilité de France : « Les Experts-comptables devant l'opinion ».

Les dispositions légales qui régissent actuellement la tenue des livres de commerce remontent à plus de deux cents ans. L'ordonnance de 1673, publiée sous Louis XIV sur l'initiative de Colbert, qui fut la première codification de lois commerciales, contient en cette matière des prescriptions que les rédacteurs du Code de Commerce adoptèrent sans modifications importantes. Aussi n'est-il point étonnant que cette législation ne corresponde plus aux besoins actuels. Le développement du commerce et de l'industrie, les progrès de la science comptable en ont rendu les dispositions inapplicables.

Le législateur de 1807 n'examina la question des livres de commerce qu'au point de vue juridique : il ne vit dans leur tenue qu'une garantie pour le commerçant et pour les tiers : pour le commerçant le moyen de justifier ses demandes en justice et de repousser celles qui sont formées contre lui ; pour les tiers l'assurance qu'en cas de faillite, le tribunal pourra reconnaître les véritables causes de ce désastre. Mais il ne tint aucun compte ni des exigences du commerce en matière d'organisation ni des progrès, dont la comptabilité est susceptible. Aussi édicta-t-il des mesures qui, ne pouvant être appliquées, tombèrent bientôt en désuétude. Les tribunaux n'ignorent point que les commerçants ne peuvent pas appliquer la loi : ils sont dès lors eux-mêmes dans l'obligation de la violer et de ne point recourir aux sanctions qu'elle prévoit.

Un tel état de choses ne saurait subsister. Il est urgent qu'une nouvelle loi régitte la tenue des livres et la comptabilité. En

1880, le premier Congrès des comptables français ouvert à Paris, sous le patronage du Comité central des chambres syndicales et de l'Union nationale du commerce et de l'industrie a émis plusieurs vœux à ce sujet. Depuis cette époque de nombreux Congrès nationaux de comptables tenus à Paris, à Marseille, à Lyon, ont formulé des vœux analogues. En 1889 la Chambre syndicale des comptables fit transmettre à la Chambre des Députés par M. Bovier-Lapierre, membre de cette Assemblée, une pétition ayant pour objet la réforme des articles 8 à 12 du Code de commerce. Enfin, en 1890, la Société académique de Comptabilité (aujourd'hui Société de Comptabilité de France) rédigea deux pétitions, dont l'une fut déposée sur le bureau de la Chambre par les soins de M. Léon Say, l'autre sur celui du Sénat par M. Jules Ferry. La réforme de la législation sur la tenue des livres, depuis si longtemps urgente, n'a pourtant pas été réalisée : le vote des nouvelles lois fiscales vient de la rendre indispensable.

La nécessité d'une réforme des dispositions du Code de commerce relatives aux livres de commerce fut entrevue à la séance de la Chambre des Députés du 17 juillet 1917 par quelques membres de cette Assemblée à propos de l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le Gouvernement promit de mettre cette question à l'étude. A cet effet, le Comité de législation commerciale du Ministère du Commerce, présidé par M. Lyon-Caen, l'éminent Secrétaire perpétuel de l'Académie des Sciences morales et politiques, Doyen honoraire de la Faculté de Droit de Paris, fait actuellement une enquête auprès des Chambres de commerce.

Comment le législateur devra-t-il procéder à la modification du Titre II du livre premier du Code de commerce? Deux méthodes s'offrent à lui : la méthode empirique et la méthode scientifique.

La première consiste à examiner successivement chacun des articles du Titre II, à en conserver ce qui paraît encore applicable, à en supprimer les dispositions, qui ne sont plus en harmonie avec les besoins actuels du commerce, à ajouter de nouvelles prescriptions, qui sembleraient nécessaires. Un mot serait changé par un autre, une phrase serait quelque peu modifiée, mais le plan général serait conservé, le nombre des articles ne varierait point, l'ordre des idées serait religieusement respecté. Or, dans la rédaction actuelle du Titre II, c'est justement le plan, qui est défectueux. Après les règles déterminant la tenue du Livre-Journal, qui n'existe presque plus dans la pratique, tel qu'il était conçu par les rédacteurs du Code, il est question du registre copie de lettres et du livre des inventaires, puis des formalités de cote, paraphe et visa, enfin de la force probante des livres. On ne distingue aucune idée directrice dans la suite de ces dispositions. Aussi en est-il résulté une hiérarchie fautive et injustifiée des divers éléments des écritures commerciales et les

personnes compétentes ont-elles pu donner des prescriptions légales des interprétations opposées. Il faut donc abandonner ce système de modification, qui ne pourrait donner lieu qu'à de graves mécomptes.

La deuxième méthode consiste à faire table rase de la législation actuelle et à en créer une nouvelle reposant sur des données scientifiques. Avant de procéder à la rédaction des articles, le législateur doit examiner deux questions fondamentales : à quels besoins doit répondre la loi ? quels sont les éléments des écritures commerciales qu'elle doit régir ?

Il faut tout d'abord fournir à la justice des bases sérieuses d'appréciation pour le jugement des procès et pour le règlement des faillites. Protéger l'intérêt privé du commerçant, sauvegarder son honneur, défendre les intérêts des tiers, donner aux commerçants honnêtes des armes contre ceux qui ne le sont pas, en un mot assurer la stricte application de la justice, tel est le but essentiel de la loi.

Il est ensuite nécessaire de donner à la nouvelle législation fiscale une base honnête d'imposition des bénéfices commerciaux. La loi du 31 juillet 1917 établissant un impôt sur diverses catégories de revenus prévoit l'imposition sur le bénéfice net réel des commerçants qui peuvent ou qui veulent déclarer ce dernier. Mais ce n'est là qu'une disposition provisoire : on ne pouvait pas exiger formellement une telle déclaration, la loi sur la tenue des livres ne prescrivant nullement la tenue d'une comptabilité et les prescriptions qu'elle contient étant pour la plupart inapplicables ; il n'était point possible d'autre part de faire une distinction entre ceux qui tiennent une comptabilité et ceux qui n'en tiennent pas et n'imposer qu'aux premiers la déclaration du bénéfice net réel, car chacun aurait pu à son gré prétendre qu'il ne tient pas de comptes alors qu'il en tient réellement. Il a donc fallu se résigner à laisser au commerçant le choix entre la déclaration de son bénéfice net réel et celle de son chiffre d'affaires affecté d'un coefficient. Mais il est évident qu'il est immoral de laisser à quelqu'un, qui connaît son bénéfice net réel, la faculté d'en déclarer un autre. Cet encouragement au mensonge ne saurait subsister dans la législation française. Il est donc urgent qu'une nouvelle loi sur la tenue des livres prescrive la tenue d'une comptabilité faisant ressortir le bénéfice net. La déclaration de ce dernier pourra alors être imposée à tous les commerçants et la contribution deviendra une *charge équitable et rationnelle*, puisqu'elle reposera sur une base *mathématique*. Tout au plus serait-il nécessaire de prévoir une exception pour les entreprises d'une importance minime, dont le chiffre d'affaires serait inférieur à une somme déterminée, par exemple deux cent mille francs.

Une troisième catégorie de besoins auxquels doit répondre la loi sur les écritures commerciales consiste dans les exigences de la science des comptes. La loi doit se soumettre à la science et

non la dominer. Il est du devoir du législateur de veiller à n'édicter aucune disposition qui soit contraire aux principes de la comptabilité rationnelle. Il faut encore que la législation ne s'oppose pas aux progrès scientifiques et qu'elle soit en harmonie avec les besoins comptables non seulement du moment, mais de l'avenir.

Enfin une dernière préoccupation doit sans cesse présider à l'élaboration de la loi : il s'agit du respect des nécessités du commerce et de la liberté d'action du commerçant, qu'il ne faut jamais restreindre sans apporter à ce dernier une sécurité correspondante. Ne point créer de formalités inutiles, n'imposer que des obligations vraiment indispensables, voilà les conditions auxquelles la législation doit satisfaire : sinon elle sera inapplicable et inopérante.

Ayant ainsi déterminé d'une façon précise et complète les besoins auxquels doit répondre la loi, il faut rechercher quels sont les points qu'elle doit régir. Son champ d'application est constitué par l'ensemble des écritures commerciales. Mais des dispositions générales peuvent-elles s'appliquer à toutes ces écritures? Non, car celles-ci comprennent des éléments de natures très différentes : des prescriptions légales excellentes pour certains de ces derniers seraient inapplicables aux autres. Il est donc nécessaire de sérier les questions, de considérer successivement chacun des groupes de ces éléments et d'examiner les dispositions qu'il conviendrait d'édicter pour chacun d'eux.

Les écritures commerciales comprennent trois phases distinctes.

La première consiste dans la rédaction de documents. Toute opération peut donner lieu à la confection d'une pièce : une vente peut être constatée par une facture, un paiement est reconnu par un reçu, une commande peut résulter de l'envoi d'une ou de plusieurs lettres. La rédaction de ces documents précède toutes autres écritures sur les livres de commerce. Mais ces pièces ne sont pas rédigées dans tous les cas. Si elles existaient toujours, l'emploi des livres serait inutile, tout au moins en matière de preuve à faire en justice, car toute opération serait constatée par un document justificatif; le jugement des procès en serait rendu plus facile. Mais, comme nous le montrerons, il n'est point possible dans l'état actuel des relations commerciales d'exiger la confection de pièces justificatives dans tous les cas.

Toutes les opérations commerciales n'étant pas constatées par des actes, il est indispensable de les relater sur des livres *pour en conserver la mémoire*. Il faut dès lors inscrire sur ces derniers non seulement les opérations qui ne sont constatées par aucune pièce, mais aussi celles, pour lesquelles des écrits spéciaux ont été dressés, afin d'avoir *un tableau exact et complet de la succession dans le temps de toutes les opérations*, sinon l'on posséderait deux recueils hétérogènes, l'un composé de do-

cuments, l'autre constitué par un registre. Cette inscription détaillée des opérations sur des livres constitue la deuxième phase des écritures commerciales.

Mais la simple relation écrite de chacune des opérations en vue de conserver la mémoire de leur réalisation et de leur *succession dans le temps* ne saurait suffire au commerçant. Ce dernier a besoin de connaître *sa situation* à l'égard de ses correspondants et les *résultats* de son entreprise. Ces indications ne peuvent lui être fournies que par des classifications méthodiques des faits déjà inscrits et par des opérations arithmétiques appropriées faites sur les sommes enregistrées : en un mot il doit *comptabiliser* les mentions portées sur les livres d'inscription. C'est la troisième phase des écritures commerciales. Elle constitue ce qu'on appelle la Comptabilité.

Ces trois phases des écritures commerciales présentent des caractères très différents. Il serait absolument impossible d'édicter des prescriptions légales, qui puissent s'appliquer indistinctement à chacune d'elles. Si toutes les législations actuelles sur les livres de commerce prêtent à de si nombreuses interprétations, c'est qu'aucune n'a déterminé de règles spéciales pour chacune de ces phases. Alors qu'il est indispensable, comme nous le montrerons plus loin, d'édicter en matière d'enregistrement des opérations les prescriptions les plus précises et les plus sévères, il faut en matière de comptabilité laisser au commerçant la liberté la plus absolue et ne lui imposer qu'une seule obligation : celle de tenir des comptes complets.

Le plan de notre étude est donc tout tracé : nous nous occuperons d'abord des *documents commerciaux*, puis de *l'inscription des opérations*, en troisième lieu de la *comptabilité*. Nous terminerons par l'examen des formalités destinées à donner une garantie de véracité aux écritures et par celui des sanctions qui doivent assurer le respect des prescriptions légales. Pour chacune des questions que nous aurons à examiner, après avoir exposé le système de la législation française actuelle et en avoir fait la critique, nous étudierons les dispositions des principales législations étrangères et les propositions qui ont été faites par les personnes ou les associations compétentes, puis nous rechercherons les prescriptions rationnelles qu'il y aurait lieu d'édicter, en ne perdant jamais de vue que la loi sur les écritures commerciales doit tenir compte à la fois des besoins de la *Justice*, des exigences de la *Science*, de la liberté d'action du *commerçant* et de la nécessité de fournir à l'*Administration des Contributions directes* les moyens d'application des nouveaux impôts.

CHAPITRE I

Les Documents commerciaux

Le Code de commerce ne contient aucune disposition générale sur les documents commerciaux. Seules quelques dispositions fragmentaires figurent aux Titres VII et VIII du livre premier au sujet de quelques-uns de ces documents (factures, lettres de change) et au Titre II du même livre au sujet des lettres. Cependant les documents commerciaux sont la source la plus importante de la comptabilité. Ils constituent la première phase des écritures commerciales.

L'envoi ou la réception du document commercial, lorsque ce dernier existe, précède toute inscription sur les livres de commerce. C'est ainsi, par exemple, qu'une vente à terme est inscrite après la rédaction de la facture et que le client est crédité du montant de sa dette dès la réception de son billet à ordre. Il en est de même des lettres commerciales : ce n'est qu'après un échange de lettres souvent nombreuses avec le client que la commande est enregistrée sur un livre d'ordre. Le document commercial est donc le point de départ de la comptabilité.

En outre, ce document, dont la confection précède comme nous venons de le voir, l'inscription de l'opération sur un livre, présente sur ce dernier un avantage considérable en matière de preuve. C'est qu'il émane d'une partie et se trouve entre les mains de l'autre, tandis que le livre reste toujours entre les mains de la partie qui le rédige. La supériorité du document commercial comme moyen de preuve a été reconnue par de nombreux auteurs. Bedarride a écrit « qu'il ne suffit pas toujours d'avoir des livres régulièrement tenus, qu'il faut encore que les pièces originales en justifient l'exactitude (1). Et il est exact, ainsi que le constatait déjà Eugène Leautey père en 1881, que « les plus clairvoyants d'entre les juges, ne se contentant même plus du brouillard, remontent au delà de ce livre et vont à sa source, en demandant les pièces justificatives, les pièces comptables, qui ont servi à sa confection et qui présentent seules le caractère absolu d'authenticité que le législateur attribue à tort au Journal. » (2).

(1) BEDARRIDE, *Commentaire du Code de Commerce*, Titre II, page 250.

(2) EUGÈNE LEAUTEY PÈRE, *Questions actuelles de comptabilité*, page 40.

Aussi, l'absence de dispositions du Titre II du livre premier du Code de commerce au sujet des écrits commerciaux paraît aujourd'hui étrange. Les factures, les relevés de comptes, les mémoires, les bordereaux, les quittances, les traites ont évidemment une bien plus grande force de vérité que la mention de leur existence sur un livre conservé par la partie qui le rédige. Mais alors, pourquoi le législateur s'est-il si longuement étendu sur l'emploi du moyen de preuve de valeur inférieure que constituent les livres, tandis qu'il ne mentionnait même pas les moyens de preuve d'une plus grande valeur que sont les pièces commerciales? L'article 109 indique bien que les achats et les ventes se constatent par les factures acceptées et par la correspondance ainsi que par les livres des parties, mais, d'une part, cet article ne semble pas concerner toutes les catégories de contestations, et, d'autre part, il existe beaucoup d'autres documents que les factures et les lettres. La vérité est que les rédacteurs du Code ne voyaient de moyen *exigible* de preuve que les livres, où sont inscrites les opérations de commerce. S'ils se sont exceptionnellement occupés des lettres, c'est parce qu'elles peuvent seules donner des indications sur les clauses des affaires, sur le mode de paiement, sur la date de livraison, indications que ne contient aucun registre. Mais en ce qui concerne la réalisation ou la non-réalisation de l'opération commerciale proprement dite, ils ne considéraient comme moyen principal de preuve que les livres.

Nous croyons qu'il faut rechercher l'origine d'une telle disposition d'esprit dans le droit romain antérieur à l'époque classique. Elle n'a fait que perpétuer, pour la dernière fois, il faut bien l'espérer, une conception, qui était tout d'abord exacte parce qu'elle correspondait à la réalité, et qui au cours des âges devint fausse parce qu'elle n'était plus en harmonie avec la pratique commerciale. Le père de famille romain ne pouvait, sous peine de déconsidération, se dispenser de tenir des livres domestiques. Le marchand inscrivait aussi sur ces registres ses opérations commerciales, ce qui en faisait de véritables livres de commerce. Or le principal de ces livres, celui sur lequel toutes les opérations étaient mentionnées dans un ordre méthodique, le *codex accepti et expensi*, avait une double fonction : *contrahere* et *probare*. L'obligation civile était la conséquence de l'article du *codex*. C'était par une inscription sur le *codex*, faite du consentement du débiteur que se formait le contrat *litteris*. Ce livre servant à la formation de l'obligation littérale constituait donc la preuve durable des contrats. *La pièce justificative, c'était le livre lui-même*. Aussi les juridictions romaines considérèrent-elles avec raison les livres domestiques comme le moyen de preuve principal des obligations. Ces livres acquirent alors une importance considérable et la confiance qu'ils inspiraient leur fit attribuer la force probante pour toutes les mentions qu'ils contenaient.

Pendant longtemps les livres des particuliers et des marchands furent les seules pièces contenant une relation écrite des opérations. En dehors de ces registres il n'existait pas de documents. Mais ces derniers devaient forcément apparaître avec le développement des transactions. Cependant ce fut surtout en matière de comptabilité publique que le rôle de la pièce justificative devint appréciable. Avant la période décadente tout citoyen, qui opérât un versement dans une caisse publique, recevait du questeur une quittance, rédigée par les scribes *ab aera-rio*, et tout créancier du trésor public devait fournir au questeur une quittance des sommes qu'il avait touchées. Mais la pièce justificative dans les opérations privées et dans les transactions commerciales ne devint jamais d'un usage courant : les livres restaient presque toujours les seuls écrits où l'on mentionnait les opérations.

Cette situation ne fut pas particulière à l'époque romaine ; elle fut aussi celle du moyen âge. L'existence de la pièce justificative était l'exception. Elle était même d'un usage si peu courant que les frères Bonis, ces grands marchands montalbanais du xiv^e siècle, dont le commerce rayonnait dans tout le midi de la France, ne manquaient pas d'inscrire sur leurs livres, lorsqu'ils possédaient un document émanant de leur correspondant relatif à l'opération enregistrée, la mention suivante : « E avem ne un escrig de sa ma. » (1). Il ne faut donc pas s'étonner si, en 1673, lorsque fut rédigée l'ordonnance sur les livres de commerce, ces derniers profitèrent à la fois de cet antique degré de confiance, qu'ils devaient à leur ancienne fonction de servir à la formation de l'obligation littérale et de constituer l'unique pièce justificative, et du fait que la rareté des documents commerciaux les rendait à peu près les seuls détenteurs de la relation écrite des opérations. C'est donc à eux que fut dévolu le rôle de moyens de preuve. Cette force probante exceptionnelle accordée alors à bon droit aux livres des marchands devint dans l'esprit des jurisconsultes et de l'opinion publique une qualité inhérente à l'existence de ces livres et malgré la création progressive de pièces constituant de meilleurs moyens de preuve, ce fut toujours à eux que fut concédé le privilège de faire la preuve en justice. La force probante des livres de commerce devint un *dogme* et le législateur de 1807 respecta le *dogme* et ne tint pas compte de la *réalité*.

Aussi voyons-nous aujourd'hui les juges préférer à un moyen de preuve, dont la loi leur permet d'exiger dans certains cas la production, d'autres moyens, qui ne sont pas *exigibles*. Il est donc urgent qu'une nouvelle loi détruise cette hiérarchie injustifiée des moyens de preuve et donne à tous les documents commerciaux la même importance qu'aux livres de commerce.

Le législateur devra traiter séparément et dans son ensemble

(1) Nous avons une pièce écrite de sa main.

la question des documents; les divers points qui se présenteront à son examen sont logiquement les suivants : la confection des documents, leur classement, leur force probante, la durée de leur conservation.

I. — CONFECTION DES DOCUMENTS COMMERCIAUX

Les documents commerciaux actuellement en usage peuvent être divisés en deux catégories : les uns constituent la préparation de l'opération commerciale : ils déterminent les clauses des transactions, informent les correspondants des sommes dont ils sont débiteurs, etc.; ce sont les lettres originales et leurs copies, les bordereaux, les relevés de comptes, etc. Les autres constatent la réalisation d'une opération; on les appelle plus particulièrement les pièces comptables : ce sont les factures, les quittances, les billets à ordre, les traites, etc. Certains de ces documents sont indiqués dans les Titres VII et VIII du livre premier du Code de commerce, d'autres ne sont pas mentionnés dans le Code. Quant au Titre II du livre premier, il n'exige que la confection d'un seul document et ce dernier n'est même pas une pièce originale : il s'agit de la copie de toute lettre envoyée.

Convient-il que la loi détermine les cas où la confection des documents commerciaux est obligatoire? Trois systèmes se présentent au choix du législateur.

Le premier consisterait à rendre la confection du document commercial obligatoire dans tous les cas. Ce serait la réalisation du vœu exprimé par M. Gagey au premier Congrès des comptables français, en 1880, au nom du Comité d'initiative de ce Congrès : « Pas d'écriture sans pièces à l'appui. » Mais cette prescription serait trop rigide. Obliger le commerçant à avoir pour chacune de ses opérations des pièces justificatives serait rendre impossibles les transactions commerciales. On ne peut tout d'abord concevoir le marchand détaillant rédigeant une facture pour chacune de ses ventes : le boucher pour la vente d'un beefsteack, l'épicier pour celle d'une tablette de chocolat. D'autre part, beaucoup de frais généraux d'une maison de commerce ne peuvent être justifiés : il faut se résigner pour certains d'entre eux à n'examiner que si leur importance est proportionnée aux besoins de l'entreprise : tels sont les frais de voiture, de voyages. Enfin imposer aux commerçants la rédaction de documents commerciaux à l'occasion de chacune de leurs opérations serait leur occasionner une perte de temps inutile. Dans les grandes maisons ce serait provoquer une augmentation du nombre des employés enlevés aux véritables travaux de production et enfin interdire l'usage des plus belles inventions modernes. Que d'affaires sont traitées par le téléphone! Il suffit de rester quelques heures dans le bureau d'un commerçant pour se convaincre de la rapidité des transactions commerciales. Sur sa

table de travail, à portée de sa main, l'appareil téléphonique est le premier outil de l'industriel. Et que de fois, pour éviter une longue correspondance, un commerçant ne fait-il chauffer son automobile pour aller sur place régler les détails d'une transaction! Il serait donc contraire à l'intérêt bien compris de la société d'édicter une prescription aussi draconienne.

Un deuxième système consisterait à établir la liste des cas où la confection du document commercial serait obligatoire. Mais alors que de chances d'erreurs! Rien n'est plus délicat qu'une énumération introduite dans un article de loi : un cas où la rédaction d'une pièce justificative serait très utile sera omis; cette pièce sera au contraire exigée dans un autre où son inutilité sera amplement démontrée dans la pratique. Et sera-t-on sûr d'avoir examiné tous les cas? Tant de circonstances diverses président aux opérations commerciales! Il semble bien qu'en pareille matière le législateur ne serait plus dans son rôle.

Il existe enfin un troisième système : celui de la liberté. Les commerçants exigeront entre eux dans leurs relations les documents qu'il leur paraîtra utile de posséder. Ils se conformeront soit aux usages, soit aux nécessités de leurs professions diverses, ils seront plus ou moins exigeants selon leur degré de confiance à l'égard de leurs correspondants. Mais, dira-t-on, c'est le système de la législation actuelle. Point du tout. La législation actuelle se distingue en cette matière par l'absence de tout système. La nouvelle loi, sans imposer d'obligations au sujet des documents commerciaux, reconnaît explicitement leur existence par la force probante qu'elle leur conférerait *d'une façon générale* au même titre qu'aux livres.

Il sera donc facile aux commerçants, pourrait-on objecter, de s'abstenir de rédiger des documents, puisque la loi ne leur en imposera pas l'obligation. Certes l'obligation formelle ne ressortira pas du texte de la loi : nous avons vu, en effet, qu'un texte en cette matière ne pourrait être qu'inapplicable, si le document commercial était toujours exigé, ou inexact et incomplet, s'il était dressé une liste des cas où il doit exister. Ce n'est donc point de dispositions légales précises que l'on peut attendre la généralisation de la pièce justificative, mais bien *des résultats combinés de la nouvelle législation sur la tenue des livres et de la nouvelle législation fiscale*. S'il est prescrit d'une part que tout commerçant devra tenir une comptabilité, d'autre part que la déclaration des bénéfices industriels et commerciaux devra indiquer le bénéfice net réel, il adviendra que dans leurs vérifications les agents des Contributions directes demanderont la justification des achats, des frais, des débits de toute nature, dans tous les cas où la confection de la pièce justificative leur paraîtra *avoir été possible et normale*. Les tribunaux administratifs sanctionneront ces appréciations. Il s'établira peu à peu *une jurisprudence* en cette matière. Dès lors tout commerçant exigera de son fournisseur une pièce qui puisse justifier l'achat

qu'il inscrit sur ses livres : il saura dans quels cas les tribunaux administratifs et l'administration exigent la production de ces pièces et il ne manquera pas, dans son intérêt, de se les faire délivrer. Chacun prendra ainsi l'habitude d'exiger de ses correspondants des documents justificatifs et c'est de ce système seulement que l'on doit attendre la généralisation de la pièce justificative. L'énumération, que le législateur ne peut pas faire, ressortira peu à peu de la jurisprudence des tribunaux administratifs.

Une exception pourrait cependant être faite pour les copies des lettres envoyées : il serait bon de conserver l'obligation actuelle pour tous les commerçants de dresser une copie de chacune des lettres qu'ils envoient, car ainsi que le dit Bedarride dans son *Commentaire du Code de commerce* : « Les copies des lettres offrent le moyen le plus naturel de suppléer au refus que ferait l'une des parties de produire des lettres que l'autre prétendrait lui avoir envoyées. » (1). Cette obligation n'est pas gênante pour le commerçant puisqu'il est possible d'obtenir à la machine à écrire plusieurs exemplaires de la même lettre.

II. — CLASSEMENT DES DOCUMENTS COMMERCIAUX

S'il n'existait actuellement aucune législation sur les livres de commerce, il ne viendrait peut-être point au législateur l'idée de réglementer le mode de classement des documents commerciaux. C'est déjà annoncer la conclusion de cette étude, à savoir que la loi ne devrait pas contenir de dispositions à cet égard. Et pourtant cette question mérite un sérieux examen, étant données les prescriptions que contient l'article 8 du Code de commerce : « Tout commerçant est tenu de mettre en liasse les lettres missives qu'il reçoit et de copier sur un registre celles qu'il envoie. »

Occupons-nous d'abord des lettres reçues. La disposition du Code de commerce à leur sujet n'est qu'une reproduction de celle de l'ordonnance de Colbert ainsi libellée : « Tous négociants et marchands, tant en gros qu'en détail, mettront en liasse les lettres missives qu'ils recevront. » Les mots « lettres missives » constituent une expression archaïque, qui serait avantageusement remplacée par une formule plus moderne et surtout plus précise : « Les lettres commerciales. » Mais qu'entend-on par mettre en liasse ? Il ne peut y avoir de doute : cela signifie mettre en un seul tas. A une époque où toutes les lettres reçues pendant une dizaine d'années par un grand négociant auraient pu contenir sur un petit meuble, il n'était pas invraisemblable d'exiger qu'elles fussent toutes toujours réunies. Mais l'expression « mettre en liasse » ne peut nullement signifier que les let-

(1) BEDARRIDE, *Commentaire du Code de Commerce*, Titre II.

tres doivent être classées dans un ordre donné. Que celles-ci soient rangées dans l'ordre chronologique, dans l'ordre alphabétique, même sans ordre, il suffit, pour répondre à l'exigence de l'ordonnance, qui est devenue celle du Code de commerce, qu'elles soient en liasse, c'est-à-dire toutes ensemble, prêtes à être liées. Ne voit-on pas la gêne qu'éprouverait actuellement un commerçant s'il devait mettre en tas toutes les lettres qu'il reçoit, alors que grâce à l'emploi de biblorhaptés, au classement par dossiers de correspondants, toute lettre est instantanément retrouvée, s'il est nécessaire de la consulter? Et cette obligation imposée au commerçant n'assurerait aucune garantie comme contre-partie à la gêne que subirait ce dernier.

En ce qui concerne les lettres envoyées le Code de commerce exige d'abord qu'elles soient copiées sur un registre; il prescrit ensuite dans l'article 10 que ce registre devra être tenu par ordre de dates, sans blancs, lacunes ni transports en marge. Ces prescriptions sévères ont un double défaut : elles sont actuellement inapplicables et elles ne créent aucune garantie d'exactitude du livre copie de lettres.

L'une de ces dispositions tout d'abord est invraisemblable. On ne peut pas concevoir un registre copie de lettres tenu sans blanc ni lacunes, car, pour que la copie d'une lettre envoyée soit la reproduction exacte de cette dernière, il faut qu'elle en respecte la forme matérielle.

Cette copie, d'après les dispositions de l'article 8, doit être faite sur un registre, par ordre de dates. Il ressort tant de l'esprit que de la lettre de la loi, que le législateur de 1807 a entendu prescrire la tenue d'un seul livre. Cette exigence n'est pas en harmonie avec les nécessités actuelles du commerce. Elle est tout d'abord inapplicable dans beaucoup de maisons, car un seul employé ou plusieurs employés se succédant n'arriveraient pas, même en travaillant vingt-quatre heures par jour, à copier sur un seul livre les lettres originales rédigées simultanément au cours de la journée par une multitude d'autres employés. De plus, cette disposition interdit de mettre de l'ordre dans les affaires : elle empêche de classer méthodiquement les diverses catégories de lettres qu'on envoie : correspondance ordinaire, factures, déclarations d'expéditions, contentieux, etc.

En ce qui concerne le mode de reproduction des lettres originales, il n'est pas douteux que l'article 8 exige une copie manuscrite. Un tel procédé est actuellement inapplicable. Dans les grandes maisons de commerce, où des milliers de lettres sont envoyées tous les jours, il faudrait employer une foule de scribes pour en prendre des copies manuscrites. Ce procédé rudimentaire fut tout d'abord remplacé par le décalque au moyen d'une presse, puis au moyen de papier carbone. Ces deux modes de reproduction des lettres, qui ne répondent pas au vœu du législateur de 1807, sont encore utilisés. Mais, grâce à l'invention de la machine à écrire, la copie d'une lettre est aujourd'hui obtenue

en même temps que l'original. On obtient même simultanément trois exemplaires de la même lettre, dont l'un est envoyé au correspondant, un autre à la comptabilité, le troisième classé dans le dossier de ce correspondant.

Mais ce procédé ne répond pas aux exigences du Code de commerce, car la machine à écrire ne peut reproduire les lettres que sur des feuilles volantes et non sur un registre. Voilà donc le législateur aux prises avec un dilemme rigoureux. Faut-il supprimer l'emploi de la machine à écrire pour la correspondance ou supprimer le livre copie de lettres? Il n'y a pas de moyen terme: il ne saurait être question de prescrire au commerçant de relier l'une des séries des exemplaires de lettres; ce serait demander la confection d'un registre ne présentant aucune garantie d'exactitude, car on peut introduire dans ce livre au moment de sa confection les feuilles que l'on veut. C'est ici que s'impose avec force au législateur le devoir de n'imposer au commerçant une entrave à sa liberté d'action que s'il lui apporte une sécurité correspondante en matière de preuves. Toute la question revient donc à se demander si les garanties que présente le copie de lettres doivent faire renoncer aux avantages de la machine à écrire.

Examinons tout d'abord le degré d'utilité de la copie d'une lettre. Il est évident que cette pièce est, parmi tous les documents commerciaux, celui qui a le moins de force probante. En effet, si dans certains cas on peut présumer que la lettre dont la copie est présentée a été envoyée, on n'en a jamais la certitude. Par contre la copie d'une lettre envoyée présente pour le commerçant lui-même, dans l'exercice de sa profession, une utilité indiscutable: il peut avoir besoin à tout instant de savoir exactement ce qu'il a écrit à son client ou à son fournisseur.

La transcription des lettres sur un registre ne confère aucune garantie particulière d'exactitude aux copies de ces lettres. Il est parfaitement possible de laisser quelques pages en blanc pour y insérer après coup des lettres fictives et il n'est point impossible de créer de toutes pièces un registre copie de lettres.

Ce serait donc pour assurer à un document, dont la force probante est minime et toutefois inférieure à celle de tous les autres documents commerciaux, une garantie d'exactitude incertaine et inefficace, pouvant même servir de pavillon à la mauvaise foi, que le législateur renierait une des plus belles inventions modernes, obligerait le commerçant à perdre un temps précieux et enlèverait aux travaux de production, qui augmentent seuls les forces vives du pays, une foule de travailleurs occupés à écrire des documents sans valeur?

Nous avons vu cependant qu'il est bon que l'obligation de garder les duplicata des lettres envoyées soit maintenue; elle se justifie, si l'on considère qu'elle n'impose au commerçant aucun surcroît de travail puisque plusieurs procédés permettent l'obtention simultanée de la lettre et de son duplicata, que le com-

merçant est forcé dans l'exercice de sa profession de conserver un double de sa correspondance afin de s'y reporter lorsqu'il en a besoin et qu'enfin le duplicata d'une lettre, bien que n'ayant généralement qu'une force probante inférieure à celle des autres documents commerciaux, peut être utilement examiné par les juges.

Mais le législateur ne doit nullement s'occuper de la question du classement des duplicata des lettres envoyées, car, quelles que soient les mesures qu'il édicte, il ne parviendra pas à obtenir le résultat qu'il rechercherait, c'est-à-dire empêcher la suppression, l'addition ou la substitution de lettres. Il n'aboutirait à coup sûr qu'à favoriser la mauvaise foi.

Il faut étendre cette conclusion à tous les documents commerciaux. Ils doivent tous être conservés, mais la plus grande liberté doit être laissée au commerçant quant au mode de classement. En cette matière toute prescription légale apporterait une entrave à sa liberté d'action sans créer une sécurité correspondante.

III. — FORCE PROBANTE DES DOCUMENTS COMMERCIAUX

Nous avons vu que le législateur de 1807, respectant le dogme de la force probante des livres de commerce, a conféré à ces derniers le privilège de faire la preuve en justice. C'est le seul moyen de preuve, dont il a permis explicitement au juge d'exiger la production. Il existe cependant d'autres moyens de preuve bien supérieurs : ce sont tous les documents commerciaux. Cette supériorité provient principalement de ce que ces documents, émanant d'une partie, se trouvent le plus souvent entre les mains de l'autre, alors que les livres sont toujours conservés par la partie qui les rédige. La communication et la représentation des livres sont régies par les articles 14 et 15 du Code de commerce. L'article 14 dispose que « la communication des livres et inventaires ne peut être ordonnée en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage de société, et en cas de faillite ». L'article 15 spécifie que : « Dans le cours d'une contestation, la représentation des livres peut être ordonnée par le juge, même d'office, à l'effet d'en extraire ce qui concerne le différend. » Il n'y a aucune disposition analogue aux précédentes se rapportant à l'ensemble des documents commerciaux. Aussi Eugène Leautey père a-t-il pu écrire cette véhémence critique de la loi : « Le Congrès des comptables doit demander que la législation actuelle, qui protège la mauvaise foi en permettant le refus de communication des pièces, soit abrogée et amendée. » (1).

(1) LEAUTEY EUGÈNE PÈRE, *Questions actuelles de comptabilité*, page 46.

La nécessité de faire concourir à la preuve tous les documents commerciaux s'imposait à tel point que, si le législateur n'a pas amendé la loi, le juge s'est vu dans l'obligation de la tourner en ordonnant la communication des pièces commerciales et en puisant dans ces dernières des présomptions de fait. Cette façon de procéder est devenue courante tant dans les juridictions civiles que dans les juridictions consulaires et elle a même été consacrée par plusieurs arrêts de la Cour de Cassation, en particulier ce dernier : « Les livres, dont les articles 14 et 15 du Code de commerce permettent d'ordonner la communication ou la représentation ne sont pas uniquement ceux dont la loi exige et règle la tenue pour les commerçants; il appartient aux tribunaux d'ordonner la représentation des autres livres, registres auxiliaires et documents, qui existent dans les maisons de commerce et dont l'examen est propre à éclairer leur religion. » (Req. 16 mai 1899 — D. P. 99-I-399).

Au lieu de cette indécision, de cette situation fautive qui oblige la Cour de Cassation à donner des articles 14 et 15 du Code de commerce une trop large interprétation et à insérer dans un arrêt un considérant d'après lequel les livres prévus par les articles 14 et 15 sont des documents commerciaux, c'est-à-dire des factures et autres pièces, au lieu de toutes ces contradictions ne serait-il pas plus conforme à la logique qu'une nouvelle loi détermine nettement l'emploi des écrits commerciaux comme moyens de preuve.

Cette nouvelle disposition légale pourrait être une simple application aux documents commerciaux de l'article 12 qui n'envisage que les livres. Comme nous le verrons plus loin la rédaction de cet article, qui n'a donné lieu à aucune critique, est excellente. Il suffirait de la compléter ainsi : « Les documents commerciaux et les livres de commerce régulièrement tenus peuvent être admis par le juge pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce. »

Quant aux dispositions du Code relatives à la communication et à la représentation des livres, il suffirait de les appliquer aussi aux documents commerciaux.

Ainsi la loi ne serait plus en contradiction avec la pratique commerciale. Elle reconnaîtrait l'importance des documents qui forment le point de départ de la comptabilité. Tout en n'en réglementant nullement l'existence ni la confection, elle permettrait au magistrat de les examiner toutes les fois qu'ils existent, et l'on ne verrait plus accorder aux livres de commerce, en matière de preuve, un privilège injustifié.

Il resterait à examiner, pour terminer cette étude, la question de la durée de conservation des pièces. Mais cette question sera rattachée à celle de la durée de conservation des livres de commerce, parce qu'elle doit normalement donner lieu, comme nous le verrons, aux mêmes prescriptions.

L'examen des divers points que soulève l'étude des documents commerciaux a prouvé que l'importance de ces derniers est considérable. Ils constituent le point de départ de la comptabilité. Dans une brillante conférence faite en 1905 sur la tenue des livres sur feuillets mobiles, M^e Rachou a pu dire que « la réalité matérielle de tout ce que constate la comptabilité réside essentiellement dans les factures, quittances, pièces, lettres et tous documents originaux, qui, seuls, constituent la réelle substance de preuve et de vérité » (1). Aussi ces documents doivent-ils faire l'objet dans la loi de dispositions spéciales. S'il n'en a pas été ainsi en 1807, c'est que le législateur de cette époque se trouvait à cet égard dans une disposition d'esprit, dont nous avons démontré l'origine. Résumons les principes, qui doivent présider à l'élaboration de ces dispositions : sans rendre obligatoires les documents commerciaux, sauf les copies des lettres envoyées qu'il y a lieu d'exiger, et sans indiquer leur mode de confection, exception faite bien entendu pour ceux qui font déjà l'objet de dispositions du Code, tels que la lettre de change, la loi prescrirait qu'ils peuvent tous être admis concurremment avec les livres pour faire preuve en justice et que le magistrat peut, selon les cas, en ordonner, même d'office, la communication ou la représentation. Enfin, en laissant au commerçant toute liberté pour le choix du mode de classement de ces pièces, la loi lui imposerait l'obligation de les conserver pendant une période déterminée. Le législateur donnerait ainsi aux documents commerciaux la consécration officielle de l'importance que leur attribuent à juste titre les juges des tribunaux de commerce et des tribunaux civils. Puisqu'ils constituent la première phase des écritures commerciales, ce sont eux que le législateur doit logiquement examiner en premier lieu et ce n'est que lorsqu'il aura définitivement réglé leur sort, qu'il pourra aborder l'étude de l'enregistrement des opérations.

(1) LOUIS RACHOU, *De la tenue des livres sur feuillets mobiles au point de vue juridique*, page 27.

CHAPITRE II

L'Inscription des opérations

L'inscription (1) des opérations constitue la deuxième phase des écritures commerciales. Elle consiste à inscrire sur des registres, au fur et à mesure de leur accomplissement, la relation des opérations, dont certaines sont déjà constatées par les documents commerciaux. Cette inscription précède la comptabilité proprement dite, dont elle forme la base : celle-ci est en effet un ensemble de classifications des sommes portées sur les livres d'inscription et d'opérations arithmétiques faites sur ces sommes en vue de connaître la situation de la maison à l'égard des tiers et les résultats de l'entreprise.

Il est indispensable que la loi contienne des prescriptions sur l'inscription des opérations, parce que ces dernières ne sont pas toutes constatées par des documents. Nous avons vu qu'il est impossible d'exiger la confection de ces derniers dans tous les cas. Dans leur *Manuel de Droit commercial*, MM. Lyon-Caen et Renault ont écrit ce qui suit : « Les opérations commerciales ne sont pas toujours constatées par un acte dressé *ad hoc* ; si les livres de commerce ne les mentionnaient pas et ne servaient pas

(1) Certains auteurs ont employé, pour distinguer les écritures, portées sur les livres où les opérations sont relatées en détail dans l'ordre de leur *succession dans le temps* (livres auxiliaires), de celles qui sont portées sur les livres de *comptabilité* (centralisateur, grand-livre, etc.), le mot « *enregistrement* ». Ce terme est aussi couramment employé dans le commerce : pour tout comptable, enregistrer par exemple une vente, c'est la mentionner sur le livre des ventes ; quand il s'agit de la rédaction du centralisateur ou de celle du grand-livre, on ne parle plus d'enregistrement. Il y a même des livres auxiliaires que l'on appelle couramment livres d'enregistrement, par exemple le « livre d'enregistrement des effets à recevoir ». Ce terme rend bien l'idée que l'on veut exprimer ; mais, comme il a déjà *en droit* une signification précise et *exclusive*, et qu'il ne saurait être pour ces raisons inséré dans un texte législatif sur la tenue des livres de commerce, nous emploierons de préférence, dans notre étude, le mot « *inscription* ». Ce dernier ne peut donner lieu à aucune ambiguïté. Inscrire une vente, c'est évidemment la mentionner sur le livre des ventes ; inscrire une dépense, c'est la mentionner sur le livre de caisse. Lorsque le comptable rédige le centralisateur ou le grand-livre, il *comptabilise*, mais il *n'inscrit pas* les opérations,

de moyen de preuve, il faudrait recourir à la preuve testimoniale qui offre toujours de grands dangers. » (1).

C'est de l'inscription des opérations que le législateur de 1807 s'est surtout préoccupé dans l'élaboration du Titre II du livre premier du Code de commerce. Nous verrons que les prescriptions qu'il a édictées, dont certaines sont trop absolues, d'autres pas assez précises, sont toutes conçues dans le seul but de fournir des preuves à la justice, but qu'elles n'atteignent d'ailleurs pas toujours, et sont presque toutes abusivement opposée à la liberté d'action du commerçant et absolument contraires aux principes de la science des comptes.

L'étude de l'inscription des opérations soulève plusieurs questions de détail, que nous allons successivement examiner et que la logique paraît placer dans l'ordre suivant : 1) quelles sont les opérations qui doivent être inscrites? 2) sur quoi doivent-elles être inscrites? 3) quels sont les livres qui doivent être employés? 4) à quel moment doit se faire l'inscription? 5) comment doit se faire cette inscription?

I. — QUELLES SONT LES OPÉRATIONS QUI DOIVENT ÊTRE INSCRITES?

Selon l'article 8 du Code de commerce, tout commerçant est tenu d'inscrire « jour par jour ses dettes actives et passives: les opérations de son commerce, ses négociations, acceptations ou endossements d'effets, et généralement tout ce qu'il recoit et paie à quelque titre que ce soit » et « mois par mois les sommes employées à la dépense de sa maison ». L'ordonnance de 1673 était en cette matière moins explicite, puisqu'elle n'exigeait des commerçants que l'inscription « de tout leur négoce, de leurs lettres de change, de leurs dettes actives et passives et des deniers employés à la dépense de leur maison ».

Une première question se pose. Le Code de commerce exige-t-il la relation d'opérations autres que les opérations commerciales? Il semble qu'il ne puisse y avoir de doute à ce sujet : l'article 8 prescrit au commerçant l'inscription « de tout ce qu'il recoit et paie à quelque titre que ce soit ». D'ailleurs, dans l'exposé des motifs du livre premier du Code de commerce, Beaudeau de Saint-Jean-d'Angély, conseiller d'Etat, a spécifié que les dispositions du Code obligent le commerçant à mentionner « tout ce qu'il recoit et paie à quelque titre que ce soit, et conséquemment la dot de sa femme ou les produits de successions, donations, enfin les sommes provenant de causes étrangères au négoce. » D'après Locré, il était utile de prendre cette précau-

(1) LYON-CAEN et RENAULT, *Manuel de Droit Commercial*.

tion pour empêcher le négociant en faillite ou sur le point d'y être « de soustraire son actif à ses créanciers par une simulation de dot ». Nous lisons dans le *Commentaire du Code de commerce* de Bedarride : « Ce que doit renfermer le Livre-Journal ce n'est pas seulement le détail des opérations relatives au commerce, c'est le tableau complet de la position du négociant et la relation de tout ce qui se réfère à ses ressources pécuniaires, à sa fortune. » (1). Enfin, dans son *Manuel de Droit commercial*, M. Bravard-Veyrières a écrit : « Le commerçant doit relater au livre-journal non seulement ses opérations commerciales, mais tout ce qui, d'une manière quelconque, peut influencer sur l'état de sa fortune et de son crédit (une succession qui lui échoit, la dot d'une fille qu'il marie, etc.) ; il doit, en un mot, y porter jour par jour et article par article tout ce qui, activement ou passivement, civilement ou commercialement, peut avoir pour lui un intérêt pécuniaire. » (2).

Mais s'il est certain que la législation actuelle oblige le commerçant à inscrire sur ses livres de commerce ses opérations privées, il y a lieu de se demander si cette prescription est raisonnable. Cette question doit être examinée dans son ensemble. Or se trouve en présence d'exigences d'ordres différents, qui sont contradictoires. D'une part, le commerçant est responsable sur ses biens tant personnels que commerciaux et, selon l'article 439 du Code de commerce, le failli doit déposer un bilan contenant « l'énumération et l'évaluation de tous les biens mobiliers et immobiliers du débiteur, l'état des dettes actives et passives, le tableau des profits et pertes, le tableau des dépenses. » D'autre part l'inscription des opérations privées empêche la comptabilité de faire ressortir les résultats de l'entreprise commerciale et cet inconvénient vient d'acquiescer une importance considérable par l'application des nouvelles lois fiscales, qui adoptent comme base d'imposition le bénéfice purement commercial.

Si le commerçant exerçant seul sa profession est responsable sur ses biens tant personnels que commerciaux, il en est de même des associés de certaines catégories de sociétés. Or il ne viendrait à personne l'idée de faire figurer sur la comptabilité d'une société les opérations privées de chacun des associés. Pourquoi en serait-il autrement pour le négociant exerçant son commerce à titre individuel ?

Un commerçant qui, se conformant à la loi, mentionnerait ses opérations privées sur ses livres de commerce, obtiendrait en fin d'exercice dans ses comptes résultats des soldes absolument différents de ceux qu'aurait fait ressortir une comptabilité purement commerciale. Il ne connaîtrait pas les résultats de son entreprise.

Enfin, il y a incompatibilité absolue entre les dispositions de

(1) BEDARRIDE, *Commentaire du Code de Commerce*, page 323.

(2) BRAVARD-VEYRIÈRES, *Manuel de Droit Commercial*, page 27.

l'article 8 du Code de commerce et celles de l'article 1 de la loi du 31 juillet 1917 établissant des impôts cédulaires sur les revenus. Ce dernier dispose en effet que les personnes, qui auront avant le 1^{er} avril de chaque année remis au Contrôleur des Contributions directes un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente, seront imposés sur leur bénéfice net. Or, si l'article 8 du Code de commerce a été appliqué, ce n'est pas le *bénéfice net commercial* que fera ressortir ce compte profits et pertes, c'est le *revenu global*. Une telle contradiction ne doit pas plus longtemps figurer dans notre législation.

Or, si l'on peut songer à modifier la nature des bases de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, ce ne peut être que dans le but d'augmenter le nombre des cas, où la base de cotisation sera le bénéfice net réel. D'autre part, l'obligation pour le commerçant d'enregistrer sur ses livres ses opérations privées, qui présente pour ce dernier l'inconvénient de lui interdire la connaissance des résultats de son entreprise, est parfaitement inutile. En effet, les opérations privées présentant quelque importance sont constatées par des actes civils, que l'on peut aisément consulter. En conséquence, c'est l'obligation d'inscrire les opérations privées sur les livres de commerce qu'il faut supprimer.

Mais il y a une catégorie d'opérations qui présentent un caractère mixte : elles affectent à la fois la fortune privée et l'entreprise commerciale. Ce sont les *apports* et les *prélèvements* commerciaux. La relation de ces opérations sur les livres de commerce non seulement ne fausse pas le calcul des résultats, mais est indispensable pour la détermination de ces derniers. Le législateur ne pourrait se dispenser de prescrire leur inscription ; la loi ne serait pas alors en contradiction avec la science des comptes. Le commerçant serait tenu d'inscrire sur ses livres tout ce qui constitue ses apports commerciaux, soit qu'ils proviennent de sa fortune personnelle ou de celle de sa femme, soit qu'il les ait empruntés à des tiers. Il devrait aussi mentionner ses prélèvements, c'est-à-dire les sommes qu'il retire de son actif commercial et ne pas manquer d'en indiquer l'usage pour ne pas tomber, en cas de faillite, sous le coup de l'article 585, s'il ne pouvait en justifier l'emploi.

Les sommes affectées aux dépenses de maison, explicitement prévues par l'article 8 du Code de commerce, ne sont qu'une catégorie de ces prélèvements. Elles portent sur le bénéfice alors que d'autres prélèvements portent sur le capital, mais elles n'en constituent pas moins des prélèvements. Elles doivent figurer sur les livres de commerce, mais sans être accompagnées du détail des dépenses : si le juge, en cas de faillite, doit en effet connaître le total des dépenses de maison, il n'a pas à en connaître la nature. Enfin, ainsi que l'a très judicieusement fait remarquer M. Batardon dans sa conférence à la réunion des experts comptables le 14 février 1918 : « Un commerçant qui prélève des mar-

chandises de son magasin pour son usage personnel, pourrait se dispenser de passer écritures de ce prélèvement sur ses livres. En effet, l'article 8, en ce qui concerne les opérations privées du commerçant, lui prescrit d'enregistrer ce qu'il reçoit et paie à quelque titre que ce soit et d'énoncer mois par mois les sommes employées à la dépense de sa maison. Or, il n'est pas douteux que le commerçant doit enregistrer non seulement les espèces, mais aussi les valeurs quelconques qu'il prélève pour son usage particulier, et il doit procéder à cet enregistrement parce qu'il s'agit là d'une opération privée, qui intéresse en même temps sa maison de commerce. »

De l'étude qui précède il faut conclure que la loi ne devrait pas obliger le commerçant à inscrire sur ses livres de commerce ses opérations purement privées, mais qu'elle devrait lui imposer l'obligation de mentionner la valeur, la nature et l'origine *de tous ses apports commerciaux* ainsi que la valeur, la nature et la destination *de tous ses prélèvements*, parmi lesquels seraient comprises les sommes affectées aux *dépenses de maison* et les marchandises prélevées pour son usage personnel.

Passons à l'étude de l'inscription des opérations purement commerciales. Selon l'article 8 du Code de commerce, tout commerçant est tenu d'inscrire jour par jour « ses dettes actives et passives, les opérations de son commerce, ses négociations, acceptations ou endossements d'effets, et généralement tout ce qu'il reçoit et paie à quelque titre que ce soit ».

Il faut d'abord remarquer que les expressions archaïques « dettes actives » et « dettes passives » seraient avantageusement remplacées de nos jours par les simples mots « créances » et « dettes ».

L'article 8 prescrit au commerçant l'enregistrement des « opérations de son commerce ». Toutes les opérations commerciales peuvent-elles être inscrites sur les livres? Il est évident que les polices d'assurances, les baux, qui constatent de véritables opérations de commerce, ne sauraient trouver place sur les livres, *parce qu'elles ne peuvent pas être comptabilisées*.

Quand à l'endossement d'un effet, ce n'est pas une opération commerciale : l'endossement est la formalité par laquelle on réalise l'une des opérations suivantes : cession, remise, négociation d'effet. Ce qu'il y a lieu d'enregistrer c'est donc la cession, la remise ou la négociation, mais non l'endossement.

Le législateur de 1807 a donc fait une énumération inexacte et incomplète des opérations à inscrire. Y a-t-il lieu de rectifier et de compléter cette énumération? Il semble qu'il serait préférable de rejeter le système, qui consiste à dresser une liste, que l'on n'est jamais sûr d'avoir rendue exacte et complète, et de recourir à une méthode plus rationnelle.

Au système empirique de l'énumération la loi doit substituer une désignation d'ensemble, qui découle normalement des principes de la science des comptes. Il suffirait pour cela que soit

ordonnée l'inscription des opérations, dont les mentions sur les livres constituent la base de la comptabilité. La loi atteindrait ce but si elle prescrivait l'inscription d'une part « des opérations commerciales *comptabilisables* » et d'autre part « des *apports et prélèvement* personnels de toute nature ».

II. — SUR QUOI LES OPÉRATIONS DOIVENT-ELLES ÊTRE INSCRITES?

On peut concevoir l'inscription des opérations soit sur des livres, soit sur des feuilles volantes. A cet égard, il n'est pas douteux que le Code de commerce exige l'emploi de livres, et même d'un seul livre, puisque, d'après l'article 8 tout commerçant est tenu d'avoir un livre-journal.

Cependant un certain nombre de commerçants utilisent actuellement de simples feuillets pour l'inscription des opérations; le plus souvent ces feuillets sont ensuite rassemblés dans des reliures démontables. Il faut d'ailleurs ajouter que cet enregistrement sur feuilles volantes est très peu répandu; il n'est guère usité que dans certains grands magasins et dans quelques banques. Il est bien entendu qu'il ne s'agit pas ici de la *comptabilité proprement dite* : celle-ci est tenue très couramment sur feuillets mobiles; nombreux sont les commerçants, qui ont des *grands-livres* démontables; ce n'est point une dérogation à la loi, car celle-ci n'impose même pas, comme nous le verrons, la tenue d'une comptabilité. Mais l'usage de feuilles volantes pour l'inscription des opérations commerciales est absolument contraire aux prescriptions du Code de commerce.

S'il n'y a pas de doute au sujet de ces prescriptions, est-il bon qu'elles soient maintenues? Nous trouvons ici un cas où les considérations de liberté d'action, de commodité pour le commerçant n'ont qu'une importance minime, étant donné le peu d'utilité du système des feuilles mobiles pour l'inscription des opérations dans la plupart des maisons de commerce, en comparaison du degré de sécurité que la loi apporte au commerçant et des moyens d'investigation précieux qu'elle procure à la justice en rendant obligatoire l'emploi de livres.

L'utilité du système des feuillets mobiles, en ce qui concerne l'enregistrement des opérations commerciales, a été indiquée par M. Faure dans sa conférence sur la tenue des livres sur feuillets mobiles au point de vue comptable. « Distribuons, a-t-il dit, les feuilles d'un livre de débits à vingt-cinq employés répartis dans autant de rayons. Le soir, ces feuilles totalisées et arrêtées nous font retour; nous y joignons un état récapitulatif et le tout, inséré dans la reliure, constitue le livre de débits pour la journée... Quand une période est terminée, on extrait les feuillets; une ficelle, passée dans les trous dont ils sont munis, permet de les relier définitivement entre deux plats en carton articulé. » Mais M. Faure s'empresse d'ajouter qu'« il

n'est vraiment utile de journaliser sur feuillets mobiles que dans les très grandes entreprises ».

L'inscription des opérations sur feuilles volantes, qui ne présente une utilité, d'ailleurs relative, que pour un nombre restreint de maisons n'offre à la justice aucune garantie d'exactitude. En 1910 deux Chambres de commerce ont adopté des conclusions dans ce sens. C'est d'abord la Chambre de commerce de Valence et de la Drôme qui a reconnu que l'emploi de feuilles volantes reliées périodiquement ou classées dans des bibliorhaptés « ne saurait assurer une sécurité suffisante contre les modifications apportées après coup à la teneur des écritures », puis la Chambre de commerce d'Arras, qui a considéré que « les livres formés de feuilles assemblées après coup par une reliure n'offrent que peu de garanties d'authenticité. » Enfin, dans une allocution à la réunion des experts comptables de Paris du 11 février 1918, qu'il présidait, M. Charles Petit, l'éminent Président du Tribunal de Commerce de la Seine, s'est exprimé en ces termes : « Voulez-vous me dire comment un juge au tribunal de commerce peut certifier, lorsqu'il en est requis, que les feuillets qu'on lui soumet sont l'expression exacte de la vérité? Un juge ne doit croire que ce dont il a la preuve; or, il n'est nullement prouvé que les feuilles isolées, qu'on lui présente, n'ont pas été retouchées ou falsifiées. »

L'emploi des feuillets mobiles ne peut être interdit qu'en considération de l'absence complète de garantie qu'ils offrent quant à leur identité : il est évident qu'on peut à tout moment changer un feuillet par un autre, même s'ils ont été récapitulés sur un livre, car il suffit, pour que le total soit le même, d'opérer dans la rédaction du feuillet fictif remplaçant l'original deux modifications égales et de sens opposé. Au contraire, le registre présente l'avantage de pouvoir être identifié par des procédés divers : il est toujours possible certes, d'y porter des indications inexactes, c'est là une fraude qu'on n'empêchera jamais d'une façon absolue, mais on pourra au moins empêcher la substitution d'un registre à un autre; comme il arrive souvent que *le besoin de frauder ne se présente pas au moment où l'on procède aux écritures originales*, mais dans des circonstances ultérieures, en particulier à l'approche d'une faillite, les mesures, qui auraient pour but d'empêcher la substitution de livres, aboutiraient en même temps à assurer dans une certaine mesure une garantie relative de véracité des écritures.

Mais si un livre ne contenait que des mentions appuyées de pièces justificatives, toutes ces mesures seraient inutiles. On n'aurait même pas besoin d'exiger la tenue de ce livre : l'ensemble des pièces justificatives en tiendrait lieu. Le commerçant procéderait tout de même à l'inscription des opérations, qui est la base indispensable de la comptabilité, mais peu importerait à la justice que cet enregistrement soit fait sur un registre ou sur des feuilles volantes, puisque chaque mention

serait appuyée d'une justification écrite. Il serait donc rationnel de permettre l'emploi des feuillets mobiles pour l'inscription de toute catégorie d'opérations, à la condition formelle que toutes les mentions soient appuyées de pièces justificatives. La loi pourrait n'exiger que la récapitulation journalière sur un livre des indications portées sur ces feuillets.

Mais c'est la seule exception qui pourrait être faite à la règle générale. La précaution prise par le législateur de 1807 de prescrire la tenue d'un livre sans blancs ni lacunes donne à l'inscription des opérations une réelle garantie d'exactitude. Avec les procédés de fabrication des registres actuels, dont il est difficile de déranger la reliure, cette garantie s'est accrue.

Cette dernière remarque amène l'examen d'une question importante : le Code de commerce exige l'emploi de livres, mais ne donne aucune indication sur leur contexture. L'absence de prescriptions à cet égard s'explique parfaitement, car, tant à la fin du ^{xvii}^e siècle qu'au commencement du ^{xix}^e, les livres des commerçants consistaient en de simples cahiers ou se composaient d'une série de cahiers assemblés. Ces procédés de confection des livres rendaient très faciles l'adjonction, la suppression ou la substitution de feuilles : c'est la raison fondamentale, qui a amené les rédacteurs de l'ordonnance de 1673 à créer les formalités de la cote, du paraphe et du Visa, maintenues par le législateur de 1807, destinées à rendre ces fraudes impossibles. Mais de nos jours, l'industrie de la reliure emploie des procédés de confection des registres qui rendent extrêmement difficiles, sinon impossibles, la suppression ou la substitution de feuillets. Il serait donc maladroit de ne pas mettre à profit cette constatation et de ne pas exiger que les livres utilisés pour l'enregistrement des opérations soient reliés. Ce ne serait d'ailleurs point une idée nouvelle. Denizart nous apprend que les Consuls de Paris ajoutaient foi aux registres des négociants non cotés ni paraphés, pourvu qu'ils fussent reliés. Le Code de commerce espagnol (article 36) et le Code de commerce allemand (article 43) exigent que les livres soient reliés.

A cette question peut être rattachée celle de la pagination des registres. Comme nous le verrons plus loin, les formalités de cote et paraphe devant être supprimées, les prescriptions relatives à l'enregistrement des opérations doivent comprendre l'obligation d'utiliser des livres foliotés à l'avance. Cette obligation existe déjà dans les Codes de commerce espagnol (article 36), russe (article 611) et allemand (article 43).

Enfin, il est une dernière prescription d'ordre extrinsèque, qui ne peut être omise sans rendre absolument illusoires les dispositions d'ordre intrinsèque, d'après lesquelles les livres ne doivent contenir ni blancs ni lacunes, c'est que les feuilles qui composent les livres soient réglées.

Ainsi, la loi, qui devra laisser au commerçant, comme nous le verrons, toute liberté dans le choix des moyens matériels de

tenue de la comptabilité proprement dite, devra se montrer sévère pour l'inscription des opérations : elle devra exiger que cette dernière soit faite sur des livres reliés, foliotés à l'avance et dont les pages soient réglées. Une seule exception pourrait être apportée à ces prescriptions : permettre l'emploi de feuillets mobiles pour l'enregistrement d'une ou de plusieurs catégories d'opérations, à la condition formelle que chacune des inscriptions soit appuyée d'une pièce justificative.

III. — COMBIEN DE LIVRES DOIVENT SERVIR A L'INSCRIPTION DES OPÉRATIONS ?

Les auteurs qui ont traité de la comptabilité ne sont pas tous d'accord sur la question de savoir si le législateur de 1807 a entendu obliger le commerçant à inscrire ses opérations sur un seul livre ou lui laisser la liberté d'employer simultanément à cet effet plusieurs registres. Chacun de ces derniers servirait à l'enregistrement *d'une catégorie spéciale d'opérations* : il y aurait un journal de caisse, un journal de ventes, etc. L'article 8 du Code de commerce est ainsi rédigé : « Tout commerçant est tenu d'avoir un livre journal. » A s'en tenir à la lettre de la loi, c'est donc bien un seul livre qui doit être employé. Mais on a essayé de démontrer que dans l'esprit de la loi ce livre journal pouvait être constitué par l'ensemble de journaux partiels affectés à l'inscription de catégories d'opérations différentes.

Au premier Congrès des comptables français, en 1880, M. Bonnaud a exposé cette thèse en ces termes : « En ne tenant compte que du sens purement grammatical, il est certain que nous avons ici, quant à l'indication du livre, le singulier, non le pluriel; un journal, non des journaux. Mais s'il y a la lettre de la loi, il y a aussi l'esprit de la loi, et lorsqu'il y a ainsi contradiction, réelle ou apparente, entre l'un et l'autre, il faut consulter le sens rationnel qui résulte de l'ensemble des dispositions légales. Or, le législateur, exigeant — à juste titre — que le journal enregistre, jour par jour, toutes les opérations du commerçant, est-il admissible qu'il ait voulu contraindre celui-ci à se servir pour cela d'un simple livre, lorsque l'importance ou la multiplicité des affaires lui commande d'en utiliser plusieurs? » Plus récemment M. Faure a donné l'argument suivant dans une intéressante étude sur la centralisation des écritures : « J'ai dans ma bibliothèque *Un Larousse*. Il est divisé en sept volumes passablement gros. En conclura-t-on que je possède sept Larousses? Evidemment non. L'idée de relier tout ce papier en un seul volume sous prétexte d'avoir bien et dûment un seul Larousse, ne peut venir qu'à de pauvres aliénés. Ce n'est pas ainsi, bien certainement, qu'il convient d'interpréter la pensée du législateur. Il m'ordonne de tenir un journal, c'est-à-dire d'enregistrer au jour le jour, d'une façon homogène, tout ce que je fais;

il ne saurait m'interdire d'employer concurremment, s'il le faut, plusieurs volumes ou fascicules à ce travail, pourvu que des précautions soient prises propres à en assurer la sincérité. » (1).

Il semble que l'on puisse répondre à la première argumentation que le législateur de 1807 a prescrit l'emploi d'un journal unique justement parce qu'il n'avait pas prévu le nombre de plus en plus considérable des cas où l'importance et la multiplicité des affaires exige l'utilisation simultanée de plusieurs journaux. Quant à la comparaison avec le dictionnaire Larousse, elle paraît servir plutôt la thèse opposée. Le journal est le recueil des opérations commerciales enregistrées dans l'ordre *chronologique*; le Larousse est le recueil des mots français classés dans l'ordre *alphabétique*. De même qu'il faut plusieurs volumes pour constituer un dictionnaire Larousse, parce qu'un seul serait trop gros, de même il faut plusieurs registres successifs pour constituer le journal d'un exercice : lorsque l'un des volumes du Larousse est terminé, le suivant commence par le mot qui, dans l'ordre alphabétique, vient immédiatement après le dernier mot inscrit dans le volume précédent; lorsque l'un des registres du journal est épuisé, le suivant commence par l'inscription de l'opération commerciale qui, dans l'ordre chronologique, vient immédiatement après la dernière opération inscrite sur le registre précédent. L'analogie est donc complète. Si l'on voulait assimiler le journal au dictionnaire, ce serait le journal unique qu'il faudrait utiliser. Quant aux journaux multiples employés simultanément, ils correspondraient à plusieurs Larousses, contenant, par exemple, l'un les noms d'animaux, un autre les noms des végétaux, un autre les verbes, etc.; chacun des journaux multiples, marchandises, effets, caisse, etc., serait rédigé dans l'ordre chronologique et comprendrait plusieurs registres successifs comme les divers Larousses seraient classés chacun dans l'ordre alphabétique et comprendraient plusieurs volumes successifs. Or, comme le dictionnaire Larousse n'est pas ainsi construit, car la mise à part des noms propres, qui ne sont pas des mots proprement dits, correspondrait à la mise à part des opérations qui ne sont pas des opérations commerciales proprement dites, telles que les polices d'assurances, les baux, etc., etc., ce serait condamner l'utilisation des journaux multiples que de vouloir adopter son plan pour l'inscription des opérations commerciales.

Pour beaucoup d'auteurs l'exigence de la loi ne fait aucun doute. M. Claudel, dans une étude sur l'article 8 du Code de commerce, a écrit ce qui suit : « Dure loi, et même plus que dure, car les termes en sont trop précis pour permettre l'hésitation; les mots « un livre journal » ne peuvent s'entendre que d'un registre unique » (2). Pour M. Gagey : « Le législateur, en

(1) GABRIEL FAURE, *Etude technique sur la centralisation des écritures journalières*, page 9.

(2) J. CLAUDEL, *L'article 8 et les affaires*, page 5.

prescrivant la tenue d'un journal unique, a entendu que ce seul registre devait tout contenir. » (1). Il est bon aussi de rappeler les termes dans lesquels s'est exprimé à ce sujet, à la séance du Conseil d'Etat du 13 janvier 1807, Regnault de Saint-Jean-d'Angély : « La section a pensé qu'il ne fallait faire porter l'obligation que sur le livre journal, c'est-à-dire le livre général qui représente l'universalité des opérations. » C'est donc bien le journal unique que le législateur de 1807 a voulu prescrire.

Mais une troisième opinion s'est fait jour, ou plutôt certains auteurs ont essayé de démontrer qu'un livre, qu'ils appellent le journal centralisateur et qui contient le résumé des mentions portées sur les journaux particuliers, est conforme à la loi. Il est bien entendu qu'ils ne le considèrent comme tel que s'il est tenu jour par jour. Ce livre ne présente que les totaux d'opérations similaires. Cette façon de procéder est absolument contraire aux prescriptions de la loi. Celle-ci exige un journal présentant les inscriptions *détaillées* des opérations commerciales. Il y a d'ailleurs une confusion à la base qu'il faut mettre en lumière : un livre ne mérite le nom de journal que s'il mentionne *des faits*, quelle qu'en soit la nature; dès qu'il ne présente que le *groupement* de ces faits et la totalisation de leurs résultats, ce n'est plus un journal, c'est un livre de comptabilité. On peut appeler journal tout registre présentant des inscriptions telles que la suivante : « *Vendu à Jean douze armoires* », mais on ne peut véritablement donner ce nom à un livre sur lequel on ne lit que des mentions analogues aux suivantes : « *marchandises à fournisseurs — 1.000 francs* » ou « *effets à recevoir à caisse — 500 francs* ». Il y a une erreur fondamentale d'appellation de la part de ceux qui soutiennent que ce livre répond aux exigences de l'article 8 : pour eux les journaux particuliers ne sont que des *divisions de l'ancien brouillard* et le journal centralisateur est le journal proprement dit, alors que logiquement *l'ensemble des journaux particuliers constitue le journal*, et le livre qu'ils appellent journal centralisateur est un livre de comptabilité n'ayant aucun rapport avec l'enregistrement des opérations. Et c'est cependant ce livre que l'on est arrivé à faire appeler communément journal par le petit nombre de commerçants qui tiennent une comptabilité. Le propre du journal, qu'il soit unique ou formé de l'ensemble de journaux particuliers, est de servir à l'inscription *d'événements* d'un ordre donné : dans le cas qui nous occupe il s'agit d'opérations commerciales. Quant au livre auquel on voudrait donner la qualification de journal, c'est un livre qu'on n'ouvre qu'une fois que l'inscription détaillée des opérations est terminée, pour y inscrire les totaux des opérations similaires. On doit donc le désigner autrement. Il serait, par exemple, tout à fait logique de l'appeler simplement « *le Centralisateur* ». Nous ferons d'ail-

(1) A. GAGEY, *La réforme de la loi sur la tenue des livres*, page 13.

leurs plus loin une étude sur le danger que présenterait l'obligation légale de tenir un tel livre.

En résumé, il est certain que ni l'emploi simultané de journaux multiples, ni l'utilisation d'un livre de centralisation des écritures journalières ne répond au vœu de la loi. Celle-ci exige le *journal unique présentant le détail des opérations*. Mais il faut se demander s'il est bon de maintenir cette prescription. Quels sont les avantages et quels sont les inconvénients du *journal unique*?

Comme avantage un seul : c'est que toutes les écritures se trouvant sur ce registre, il serait difficile au commerçant d'en dissimuler certaines à la justice. Mais nous verrons que ce résultat, que certains veulent obtenir par l'emploi obligatoire d'un Centralisateur, procédé conforme aux exigences du grand commerce, mais dont la généralisation est actuellement impossible, peut être obtenu par une méthode de contrôle reposant théoriquement sur des données scientifiques et pratiquement sur le concours des lois fiscales.

Quant aux inconvénients, il sont si nombreux, qu'il nous sera nécessaire de les examiner dans l'ordre logique suivant : inconvénients au point de vue des nécessités commerciales, des exigences de la science des comptes, des besoins de la justice en matière de preuves, de l'application des nouvelles lois fiscales.

La pratique commerciale oppose tout d'abord deux impossibilités matérielles à la tenue d'un journal unique. En effet, dans de nombreuses entreprises, le comptable le plus expéditif ne pourrait, même en travaillant la journée entière, inscrire sur un seul livre les opérations de cette journée. De plus, dans l'esprit de la loi, l'inscription des faits doit avoir lieu à l'instant même où ils se produisent ; or on ne peut concevoir un teneur de livres qui enregistrerait instantanément les centaines d'opérations qui sont simultanément réalisées dans certaines maisons ; l'enregistrement des opérations sur un livre journal au fur et à mesure de leur réalisation est donc impossible dans une notable partie des maisons de commerce. Lorsqu'il devient possible à cause du petit nombre des affaires, il s'oppose à la division du travail : il est en effet plus facile à plusieurs employés d'inscrire les opérations à l'instant même où elles se produisent, chacun sur son livre, que d'aller l'un après l'autre les inscrire sur un seul registre. Aussi, malgré les prescriptions de la loi, les commerçants utilisent-ils simultanément plusieurs journaux : certaines maisons ont cinquante, cent journaux particuliers divisés eux-mêmes en séries.

L'unité du livre journal est aussi opposée aux principes de la science des comptes. La comptabilité, comme nous le verrons, est un ensemble de classifications et de groupements des sommes portées sur les livres d'enregistrement et d'opérations arithmétiques faites sur ces sommes. Mais, puisque la comptabilité doit rassembler les sommes accompagnant les mentions d'opérations

similaires, ne serait-il pas logique que l'enregistrement de ces dernières soit fait suivant un procédé qui faciliterait le rassemblement des sommes à totaliser, c'est-à-dire un procédé qui consisterait à grouper les inscriptions d'opérations similaires et, pour cela, à employer un livre spécial d'enregistrement pour chaque catégorie d'opérations? Dans une proposition de M. Gagey au premier Congrès des comptables français, en 1880, adoptée par ce dernier, nous lisons ce qui suit : « Considérant que la loi doit être tutélaire et non faire échec à la science professionnelle; qu'il y a lieu de rétablir l'accord entre cette dernière et la loi, le Congrès émet le vœu de voir réformer l'article 8 dans le sens de la pluralité facultative des livres journaliers » (1). Nous trouvons une appréciation analogue dans la pétition adressée à la Chambre des députés et au Sénat, en 1890, par la Société académique de comptabilité (aujourd'hui Société de comptabilité de France) : « Il est de notoriété publique que les prescriptions trop étroites de l'article 8 du Code de commerce constituent une entrave des plus sérieuses à l'enregistrement rationnel des opérations de commerce. » La pluralité des journaux est donc le seul procédé méthodique d'enregistrement des opérations; il fait de ce dernier la base scientifique de la comptabilité.

En ce qui concerne les besoins de la justice dans ses investigations, si le journal unique présente une aussi grande utilité que les journaux particuliers en matière de contestations, il n'en est point de même en cas de faillite : ici, c'est la situation du commerçant qui devra être examinée; comme la tâche du vérificateur sera facilitée si la comptabilité repose sur un enregistrement rationnel des opérations!

Il en est de même pour l'application des lois fiscales. Ce n'est qu'au prix d'un travail de récolement considérable que le Contrôleur pourra vérifier la concordance des comptes du grand livre avec les indications du journal unique. Si, au contraire, l'enregistrement a été fait sur des journaux multiples, il pourra sans peine vérifier par épreuves l'exactitude de la comptabilité.

La supériorité des journaux particuliers sur le journal unique est donc indéniable à tous les points de vue. L'emploi de plusieurs journaux ou de livres auxiliaires, ce qui est au fond identique, remonte d'ailleurs à une époque très lointaine. Les frères Bonis tenaient en 1360, à Montauban, plusieurs *manoals*, sur lesquels ils inscrivaient les renseignements qu'ils rapportaient au grand livre. En 1673, De la Porte a décrit la méthode de division du journal et en 1678 Claude Irson, teneur de livres, « nommé par Sa Majesté pour l'ordre et l'examen, vérification et liquidation de toutes sortes de comptes », fit sur l'ordre de Colbert un livre sur la comptabilité, dont le roi recommanda l'usage, dans lequel il est question de livres auxiliaires dont

(1) EUGÈNE LEAUTEY PÈRE, *Questions actuelles de comptabilité*, page 345.

l'ensemble constitue le journal. Enfin Desarnaud a donné en 1825 une théorie complète de la méthode des livres auxiliaires. Sur la proposition de M. Mourre, le premier Congrès des comptables français, en 1880, émit le vœu qu'il fût permis au négociant d'ouvrir simultanément plusieurs journaux. Un vœu analogue fut émis par le deuxième Congrès tenu à Paris en 1882, et, depuis, toutes les associations de comptables ont demandé cette réforme; en particulier la Compagnie des Experts-comptables de Paris, dans une étude nette et concise publiée en 1917, demande que soit supprimée la prescription du livre journal et que soit seulement imposée au commerçant « l'obligation générale de tenir des livres ». Un grand nombre de législations étrangères ont adopté le système du Code de commerce français : il en est ainsi des législations belge, hollandaise, italienne, espagnole, portugaise, russe; elles présentent évidemment les mêmes inconvénients à cet égard que la législation française. Mais il est un système vraiment incohérent, c'est celui du Code de commerce allemand, qui contient la prescription suivante (article 38) : « Tout commerçant est obligé de tenir des livres, dans lesquels apparaissent selon les principes d'une comptabilité méthodique ses opérations commerciales et sa situation de fortune. » Cette prescription vise à la fois les livres d'enregistrement et les livres de comptabilité et, en ne soumettant les premiers à aucune règle précise, comme il est pourtant nécessaire de le faire, elle contient une exigence abusive en matière de comptabilité proprement dite, car, comme nous le verrons, il faut laisser au commerçant toute liberté pour la tenue de cette dernière, et, particulièrement, lui permettre l'emploi de feuillets mobiles. Le Code de commerce japonais contient à cet égard (article 25) une disposition excellente : « Le commerçant doit tenir des livres, sur lesquels il doit inscrire ses affaires journalières et les faits modifiant sa situation de fortune. » Il s'agit là exclusivement d'enregistrement. Si l'on ne traite pas séparément la question de l'inscription des opérations et celle de la comptabilité, on ne pourra édicter que des prescriptions défectueuses. Aussi conviendrait-il de prescrire que « tout commerçant doit inscrire ses opérations commerciales *comptabilisables*, ainsi que ses *apports* et *prélèvements* personnels de toute nature sur un ou plusieurs livres. »

Il n'y aurait ainsi aucun doute possible : les moyens matériels de la tenue de la *comptabilité* seraient examinés à part. Une liberté absolue serait laissée au commerçant pour le *classement* des opérations, pour le *nombre* et le *choix* des livres : il serait dangereux de dresser une liste de ces livres et même d'essayer d'en déterminer le nombre selon la nature ou l'importance du commerce exercé; le législateur sortirait véritablement de son rôle.

Enfin, selon certains auteurs, il faudrait que, si la loi permettait l'utilisation simultanée de plusieurs livres d'enregistrement,

elle imposât à tout commerçant qui aurait recours au système de la pluralité des livres, la tenue d'un *Centralisateur*, qui servirait à contrôler l'exactitude de ces derniers. Nous étudierons cette question lorsque nous examinerons les mesures à prendre en vue d'assurer la sincérité des écritures et nous verrons qu'une telle prescription serait *inopérante* et présenterait les plus graves *dangers*.

IV. — A QUEL MOMENT DOIVENT ÊTRE INSCRITES LES OPÉRATIONS ?

La meilleure garantie de véracité de l'enregistrement des opérations réside dans l'inscription rigoureusement chronologique de ces dernières. La chronologie de l'enregistrement est un élément primordial de la force probante des livres. Les Romains, qui ne pouvaient concevoir l'absence de livres de comptes, même chez le non-commerçant, ne méconnurent point ce principe. « Chaque matin, nous dit Horace, le père de famille, après avoir reçu dès l'aube les salutations de ses esclaves et de ses enfants et fait avec eux le sacrifice et la prière, entrait dans son *tablinium* et ouvrait ses livres domestiques. » (HORACE, épître II, 1, 103).

Mais que faut-il entendre par chronologie ? Deux systèmes sont en présence : ou bien, accordant au principe une large portée, convient-il seulement d'exiger pour une unité de temps déterminée l'inscription des opérations faites pendant cette unité de temps ? ou bien, se référant au sens étroit du mot, faut-il prescrire une inscription des opérations dans l'ordre exact où elles ont été réalisées, en respectant rigoureusement leur succession dans le temps ? Pratiquement, le premier système reviendrait à demander que, l'unité de temps choisie étant par exemple le jour, les opérations réalisées dans une journée soient inscrites après celles de la veille et avant celles du lendemain, en laissant toute liberté pour l'ordre dans lequel elles seraient inscrites et pour le choix du moment de la journée où se ferait cette inscription. Le commerçant pourrait, comme cela se produit dans beaucoup de maisons, procéder à l'enregistrement des opérations de la journée le soir après la fermeture de son magasin. Le deuxième système reviendrait à exiger que l'enregistrement des opérations soit fait au fur et à mesure de leur réalisation, c'est-à-dire à l'instant même où elles ont lieu.

Au point de vue de la commodité pour le commerçant, il est des cas où l'application du premier système présente des avantages, particulièrement pour le marchand détaillant qui n'a pas de teneur de livres et qui met ses registres au courant quand ses occupations professionnelles lui en laissent le temps. Quant aux maisons qui ont un personnel affecté à la tenue des livres, c'est le deuxième système qu'elles sont logiquement amenées à appliquer.

Mais au point de vue de la force probante des livres d'enregistrement, le deuxième système seul a une valeur. Il est évident qu'un registre, sur lequel on inscrit toutes les opérations ou une catégorie d'entre elles au fur et à mesure de leur réalisation, offre un caractère de véracité incontestable, tandis qu'on ne peut accorder qu'une confiance limitée à un livre sur lequel, la journée finie, le commerçant, à tête reposée, inscrit les opérations qu'il a faites, ayant tout loisir pour faire le choix de celles qu'il est avantageux pour lui de ne pas mentionner, soit en vue de procès possibles, soit pour éviter des mesures rigoureuses en cas de faillite, soit pour échapper à l'impôt sur les bénéfices commerciaux. C'est donc l'inscription des opérations au fur et à mesure de leur réalisation que la loi doit exiger.

Mais il est indispensable que cette prescription ressorte d'une formule légale précise : pourquoi compter sur une bonne interprétation de l'esprit de la loi, lorsqu'il est si facile d'en rendre la lettre indiscutable?

Il est certain que le Code de commerce français (article 8), ainsi que les Codes de commerce belge (article 16), italien (article 21), japonais (article 25), prescrivent l'enregistrement des opérations suivant l'ordre rigoureux dans lequel elles sont réalisées. Mais la formule qu'ils contiennent n'est pas claire : ils exigent que cet enregistrement soit fait « jour par jour ». L'article 10 du Code de commerce français prescrit d'autre part que le journal et les autres livres réglementaires soient tenus « par ordre de dates » ; il en est de même des Codes belge (article 19) et italien (article 25). Cette dernière expression n'ajoute aucune précision, car elle ne peut se rapporter qu'à l'inscription « jour par jour ». Donc, si l'on s'en tient à la lettre de la loi, on peut soutenir qu'il suffit, pour obéir à ses prescriptions, que les opérations d'une même journée soient enregistrées à un moment quelconque, pourvu qu'elles figurent après celles de la veille et avant celles du lendemain.

Autrement claire est la prescription de l'article 6 du Code de commerce des Pays-Bas, qui exige l'inscription « jour par jour et *par ordre chronologique* ».

Et pourtant cette prescription, qui ne laisse point de doute sur la question de savoir si les opérations doivent être enregistrées dans l'ordre rigoureux de leurs réalisations, ne donne aucune indication sur le point de savoir *à quel moment* on doit procéder à cette inscription. Il faudrait qu'il soit spécifié que l'enregistrement doit être fait *au moment où se réalise l'opération*.

C'est ici où'il convient d'indiquer que les livres d'enregistrement doivent être des livres *originaux* et non des livres de *mise au net*. Point n'est besoin que l'inscription des opérations soit faite en ronde ou en bâtarde. Le journal que l'on constitue en recopiant le brouillard n'a vraiment aucune valeur : il en serait de même des journaux particuliers copiés sur plusieurs brouil-

lards. Il serait contraire au bon sens d'attribuer une force probante quelconque à des livres rédigés *après coup*, à moins que l'on ne constate leur exactitude en les comparant avec les livres originaux, ce qui les rendrait alors complètement inutiles. Ce sont donc les livres *originaux*, ceux qui contiennent *les écritures de premier jet* que la loi doit avoir en vue en matière d'enregistrement des opérations.

Il ne sera plus alors contraire au bon sens d'attribuer une force probante à ces livres, s'il est nettement prescrit que les opérations doivent y être inscrites au moment où elles sont réalisées, car on ne pourra pas modifier ensuite une chose déjà inscrite.

Il sera tout d'abord indispensable d'éviter de donner dans la loi le nom de journaux aux livres qui doivent servir à l'enregistrement, car le journal est le livre que l'on met au courant jour par jour, tandis que la loi demande que ces registres soient tenus seconde par seconde, à mesure de chaque opération commerciale. Il faut que le législateur choisisse entre le principe de la mise au courant jour par jour et celui de l'inscription des opérations au moment où elles sont faites. S'il se prononce, comme cela n'est pas douteux, pour le deuxième système, il ne peut pas appeler journaux les livres d'enregistrement, sinon il y aurait contradiction flagrante.

On pourrait, afin de faire ressortir d'une part l'idée de l'inscription rigoureusement chronologique des opérations, d'autre part le principe de l'inscription de ces dernières au moment même où elles sont faites, prescrire simplement que les opérations commerciales devront être inscrites sur des livres « *au fur et à mesure de leur réalisation* ».

Cette règle peut-elle être appliquée intégralement? Ne doit-on pas faire des exceptions? L'article 8 du Code de commerce prévoit tout d'abord une façon spéciale d'enregistrer les sommes employées à la dépense de la maison : il n'exige leur inscription que mois par mois. Cette prescription découle d'une conception empirique. En appliquant les principes scientifiques de la science des comptes, nous allons voir qu'il est illogique d'édicter une prescription spéciale à ce sujet. La mention des sommes employées à la dépense de la maison est indispensable pour la justice qui, en cas de faillite, a besoin de contrôler la conduite du commerçant et de connaître à cet effet le montant de ses dépenses personnelles; mais elle n'a pas à connaître le détail de ces dépenses. La science comptable exige aussi que soient indiquées ces sommes, qui constituent des prélèvements. Par conséquent, il suffit, tant pour satisfaire aux besoins de la justice que pour se soumettre aux exigences de la science, d'enregistrer chaque prélèvement pour sa somme globale, en indiquant seulement qu'il est destiné aux dépenses de maison, inscription qui doit être faite au moment où l'on opère ce prélèvement. Selon que le commerçant a des avances sérieuses ou minimales, qu'il a

un fonds de roulement important ou tout juste suffisant — et cela peut varier non seulement d'un commerçant à un autre, mais pour le même commerçant selon les moments — il fera des prélèvements pour ses dépenses personnelles plus ou moins espacés, soit tous les mois, ce qui est le cas général, soit toutes les semaines, à la rigueur tous les jours; il faut évidemment rejeter la façon de procéder qui consiste, chaque fois que l'on fait une dépense privée, à la solder au moyen d'espèces puisées dans la caisse commerciale : elle n'est pratiquée que dans les maisons tenues sans ordre ou d'importance minime. Il n'y aura ainsi nul encombrement des écritures. Le principe est simple : chaque fois qu'un commerçant fait pour ses dépenses personnelles un prélèvement, *il en inscrit le montant sur ses livres, en indiquant simplement que cette somme est destinée à solder les dépenses de maison*. Ces sommes ne sont qu'une catégorie des prélèvements que nous avons déjà étudiés. A côté d'inscriptions telles que la suivante : « Mon prélèvement pour l'achat d'un fonds de commerce à mon fils. 35.000 francs », se trouveront des mentions analogues à celle-ci : « Mon prélèvement pour dépenses de maison du mois. 800 francs. » Certains prélèvements que nous avons déjà étudiés. A côté d'inscriptions telles que la suivante : « Mon prélèvement pour l'achat d'un opérations présentant un caractère mixte, à la fois commercial et privé. Aussi est-il inconcevable que l'on veuille faire un sort spécial aux sommes affectées aux dépenses personnelles, puisque s'applique tout naturellement à ces dernières la règle générale concernant les prélèvements, à savoir que le commerçant doit inscrire sur ses livres la valeur, la nature et la destination de tous ses prélèvements, règle à laquelle il faut ajouter la suivante résultant des observations précédentes : « cette inscription doit se faire au moment où est opéré chaque prélèvement. » En conséquence la loi ne doit point contenir de dispositions spéciales au sujet des sommes affectées aux dépenses de maison.

Il en est tout autrement d'une catégorie d'opérations pour lesquelles il est à la fois logique et indispensable d'édicter des règles spéciales relatives à leur inscription : ce sont les opérations au comptant faites par le marchand détaillant. Bédarride écrivait déjà en 1854 : « Astreindre le détaillant à inscrire une à une chaque opération qu'il réalise serait le condamner à l'impossibilité et rendre la loi inexécutable. » (1). Il est, en effet, évident que le marchand en détail qui n'a pas de teneur de livres ne peut enregistrer ses ventes au fur et à mesure qu'il les réalise. On ne conçoit pas un marchand de légumes, servant ses clients sans discontinuer pendant des heures, mettre en note le détail de ses ventes. Ces notes seraient, d'ailleurs, incomplètes et n'auraient aucune valeur, puisqu'elles ne mentionneraient même pas le nom de

(1) BÉDARRIDE, *Commentaire du Code de commerce*, Titre II, page 111.

l'acheteur. Dans ces conditions, la centralisation journalière de ces opérations au comptant et la totalisation de leurs résultats à une valeur aussi grande que leur détail, qui est incontrôlable. En conséquence, il est indispensable de spécifier dans la loi que les marchands détaillants pourront n'inscrire *chaque jour que le total des opérations au comptant* effectuées par eux dans la journée.

Nous avons ainsi étudié dans tous ses détails la question de savoir à quel moment doivent être enregistrées les opérations. La conclusion de cette étude peut être ainsi présentée : « *Il est nécessaire de prescrire que les opérations commerciales comptabilisables, ainsi que les apports et prélèvements personnels de toute nature doivent être inscrits sur des livres au fur et à mesure de leur réalisation; toutefois, on peut laisser au marchand détaillant la faculté de n'inscrire chaque jour que le total des opérations au comptant effectuées par lui dans la journée.* »

V. — COMMENT DOIT ÊTRE FAITE L'INSCRIPTION DES OPÉRATIONS?

Nous allons examiner les prescriptions d'ordre intrinsèque qu'il y aurait lieu d'édicter en matière d'inscription des opérations commerciales.

La première question qui se pose est la suivante : en quelle langue doivent être rédigés les articles? Le Code de commerce français ne contient aucune disposition à ce sujet. En 1906, un Congrès de comptables réuni à Marseille avait émis le vœu que les commerçants fussent tenus de rédiger leurs livres de commerce en langue française. Une telle prescription présenterait des avantages à tous les points de vue, car il importe que les Contrôleurs des Contributions directes, qui ont à examiner ces livres pour l'application des nouveaux impôts et les Juges des juridictions civiles, consulaires et administratives, qui ont à les consulter, puissent — sans l'aide de traducteurs qu'il ne serait peut-être pas toujours facile de trouver — prendre eux-mêmes connaissance des écritures.

La question des caractères à employer ne saurait présenter d'importance appréciable. A une époque où les Israélites avaient coutume de tenir dans les divers pays leurs livres de commerce dans les langues nationales de ces pays, mais en utilisant les caractères hébraïques, il était sans doute logique d'exiger que fussent employés les caractères de la langue dans laquelle on écrivait les livres. Mais actuellement une telle prescription ne présenterait aucun intérêt, car on peut tenir pour certain qu'un commerçant russe, par exemple, exerçant son commerce en France, tiendra ses livres soit en langue russe avec les caractères russes, soit en langue française avec les caractères français.

Quant à la question de la monnaie, il semble que toute liberté

doit être laissée au commerçant à cet égard. On pourrait tout au plus lui prescrire d'employer toujours la monnaie d'une même nation pour l'inscription des opérations. Mais une telle disposition serait inutile, car, s'il procédait autrement, il serait dans l'impossibilité de tenir une comptabilité.

Le parti le plus sage pour le législateur est donc de s'abstenir d'édicter toute prescription au sujet des caractères et de la monnaie, qui doivent être employés pour la tenue des livres.

C'est aussi pour l'absence de toute règle qu'il devra se prononcer sur la question de savoir comment les articles doivent être formulés. Leur rédaction est actuellement laissée à l'appréciation de chacun. Il était d'usage à Rome d'indiquer explicitement sur le *Codex* l'origine d'une rentrée et la cause d'une sortie; Cicéron reprocha très vivement à Verrès la brièveté des énonciations contenues dans ses livres, qui rendait impossible l'examen de ces derniers. A l'époque actuelle se sont établies en cette matière des pratiques comptables, qui se diffusent de plus en plus et donnent toute satisfaction à ce sujet. D'ailleurs, comment le législateur pourrait-il intervenir dans la détermination des formules à employer et même des diverses mentions à inscrire pour l'enregistrement des catégories diverses d'opérations commerciales, puisque nous avons déjà montré qu'il lui serait impossible de dresser une énumération de ces catégories?

Si les questions d'ordre intrinsèque concernant la rédaction des articles ne doivent donner lieu, sauf en ce qui concerne la langue, dans laquelle il faut les rédiger, à aucune prescription légale, il n'en est pas de même de la question suivante : *comment les articles doivent-ils matériellement se succéder sur les livres?* L'article 10 du Code de commerce prescrit que les livres doivent être tenus « *sans blancs ni lacunes* ». Cette exigence de la loi a pour but d'éviter les fraudes qui pourraient être commises en ajoutant, après coup, sur des blancs laissés dans cette intention, des opérations fictives. L'existence de blancs ne peut être expliquée que par l'intention d'ajouter des écritures. Mais, dira-t-on, si les blancs existent, c'est que la fraude n'a pas été commise; c'est vrai, mais, d'une part, ces blancs pouvaient être plus grands, d'autre part le fait qu'il existe des blancs peut faire supposer qu'il y en avait d'autres, qui ont été remplis après coup. Les prescriptions de l'article 10 du Code sont donc excellentes et doivent être maintenues; mais il faut remarquer qu'elles sont inopérantes s'il n'est pas exigé, d'autre part, que les feuillets des registres soient réglés. Il est évident que si l'inscription des opérations était faite sur des feuilles de papier uni, sans lignes, il serait impossible de discerner s'il y a des blancs ou s'il n'y en a pas. Aussi est-il indispensable d'exiger que les registres soient composés de feuillets réglés. C'est une prescription d'ordre extrinsèque dont nous avons déjà indiqué la nécessité.

Nous sommes dès lors amenés à constater que sur des livres

dont les pages sont réglées, la présence d'écritures en interlignes serait aussi blâmable que la présence de blancs. Le Code de commerce italien (article 25) prévoit explicitement cette particularité : « Les livres devront être tenus sans aucun blanc, sans interligne. » La question de la succession matérielle des articles sur les livres d'enregistrement sera donc résolue s'il est entendu que ces derniers, *composés de feuillets réglés, devront être tenus sans blancs, lacunes ni interlignes.*

L'interdiction des transports en marge contenue en outre dans l'article 10 du Code commerce a pour but d'éviter l'inscription après coup d'écritures nouvelles ou de mentions modificatives des inscriptions originales. Cette interdiction doit évidemment être maintenue.

Enfin, il est d'autres moyens de fraude que le fait de laisser des blancs et lacunes ou d'opérer des transports en marge pour ajouter des écritures fictives, supprimer ou modifier les écritures existantes : ce sont les grattages, lavages au chlore et autres procédés. Il est évident que ces pratiques sont implicitement interdites par la loi. Mais ne vaudrait-il pas mieux que leur interdiction soit explicitement contenue dans le texte ? Il en est ainsi dans le Code italien (article 25) en ce qui concerne les grattages. Il serait, semble-t-il, logique d'adonner à cet égard la formule concise et complète proposée par la Compagnie des Experts-comptables de Paris : « interdiction des *grattages ou procédés analogues de suppression ou de substitution d'écritures* ».

Mais alors se pose la question suivante : les livres d'enregistrement doivent d'une part être des livres *originaux* contenant les *écritures de premier jet* ; ils doivent d'autre part être tenus *sans blancs, lacunes, interlignes, transports en marge, grattages ou procédés de suppression ou de substitution d'écritures* ; il serait donc interdit au commerçant ou au teneur de livres de se tromper. Or, il n'est personne qui ne soit susceptible de faire des erreurs matérielles. Il est donc indispensable que la loi prescrive nettement comment doivent être corrigées les erreurs. La législation française actuelle ne contenant aucune disposition à ce sujet, le commerçant est obligé pour redresser une erreur de passer une écriture rectificative à la date où celle-ci est découverte. Mais cette façon de procéder est contraire aux nécessités de clarté et d'ordre de la tenue des livres, à cause des nombreux contrepassements qu'elle occasionne. Le Code de commerce italien (article 25) prescrit que « s'il est nécessaire d'opérer quelque rature, on devra le faire de telle façon que les mots biffés demeurent lisibles ». Le Code de commerce espagnol (article 44) prescrit ce qui suit : « Les commerçants répareront immédiatement après les avoir découvertes, au moyen d'une partie inscrite à la suite des autres, les erreurs qu'ils ont pu commettre dans les inscriptions faites sur leurs livres, en indiquant clairement en quoi consistaient lesdites erreurs et en rédigeant la mention telle qu'elle aurait dû être

inscrite. S'il s'est écoulé un certain temps depuis le moment où l'erreur a été commise, ils feront la mention rectificative nécessaire et ajouteront en marge de l'article erroné une note indiquant la rectification. » En 1906, le Congrès national des comptables réuni à Marseille avait émis le vœu que la loi permit, si une rature était nécessaire, de la faire de manière que les mots ou chiffres raturés soient toujours lisibles et à condition qu'elle soit justifiée. Enfin, la Compagnie des Experts-comptables de Paris demande actuellement que le commerçant ait la faculté, en cas d'erreur matérielle, « comme le font les notaires et les autres officiers ministériels, de rectifier purement et simplement les écritures énoncées, à la condition toutefois de laisser apparentes les inscriptions primitives et d'approuver les rectifications faites. Dans ces conditions, les transports en marge resteraient interdits en ce qui concerne l'addition d'écritures nouvelles, mais permis, sous la double réserve ci-dessus indiquée, pour les rectifications d'écritures existantes ». Ce vœu de la Compagnie des Experts-comptables de Paris mérite d'être examiné avec soin par le législateur, car il est empreint du souci constant de probité, dont fait preuve cette Association dans ses études des questions de législation. Il est certainement sans danger de laisser au commerçant la faculté de rectifier ses écritures de la même façon qu'un notaire rectifie sur un acte une mention erronée. Cette façon de procéder présenterait même un avantage pour celui qui aurait à examiner les livres : c'est que les rectifications, au lieu d'être noyées dans les écritures journalières comme elles le sont lorsqu'elles sont faites au moyen d'articles modificatifs, seraient très apparentes, puisque leur approbation serait inscrite dans la marge. Mais il serait bon de spécifier que chaque rectification doit être datée.

La question des redressements d'erreurs serait ainsi résolue et les dispositions d'ordre intrinsèque de la loi au sujet de l'inscription des opérations commerciales seraient complètes. On pourrait les résumer ainsi : « *Les livres d'inscription des opérations, dont les feuillets devront être réglés, seront tenus sans blancs, lacunes, interlignes, transports en marge autres que ceux prévus ci-dessous, grattages ou procédés analogues de suppression ou de substitution d'écritures; toutefois le commerçant aura la faculté de rectifier purement et simplement les inscriptions erronées, à la condition de laisser apparentes les mentions primitives et d'inscrire en marge la date et l'approbation de chaque rectification.* »

Il resterait à examiner la question de la durée de conservation des livres. Mais elle sera étudiée à la fois pour ces derniers, pour les documents commerciaux et pour les registres ou pièces sur lesquels figure la comptabilité, parce qu'elle semble devoir donner lieu à des prescriptions identiques pour tous les documents ou livres se rapportant aux trois phases des écritures commerciales.

L'étude détaillée de toutes les questions concernant l'inscription des opérations a prouvé qu'en cette matière il est nécessaire en vue d'assurer au commerçant honnête une complète sécurité, pour donner à la Justice des bases sérieuses d'appréciation, pour fournir à l'Administration des Contributions directes un moyen de contrôle efficace, que la loi contienne des *dispositions précises et sévères*. Nous verrons, au contraire, qu'en matière de comptabilité *toute liberté* doit être laissée au commerçant. Il est donc indispensable de traiter séparément ces deux phases différentes des écritures commerciales des dispositions légales excellentes pour l'une d'elles pourraient être inapplicables à l'autre. Si l'on n'établit pas une distinction formelle et si l'on essaie par d'adroites combinaisons d'établir des prescriptions paraissant pouvoir s'appliquer à l'ensemble des écritures commerciales, la loi ne sera qu'une suite de dispositions confuses et inapplicables.

La logique commande au législateur, après avoir traité la question des documents commerciaux, de **déterminer d'abord** les règles précises et sévères de l'inscription des opérations : il pourra dès lors entreprendre l'étude de la comptabilité proprement dite.

CHAPITRE III

La Comptabilité

La comptabilité constitue la troisième phase des écritures commerciales. Elle consiste en un ensemble de classifications des sommes portées sur les livres d'enregistrement et d'opérations arithmétiques faites sur ces sommes. Son but est de faire connaître, d'une part, la *situation* du commerçant à l'égard des tiers; d'autre part, les *résultats* de l'entreprise.

L'utilité de la comptabilité a été de tous temps reconnue. Quatre mille ans avant notre ère, si l'on adopte la chronologie de Nabonide, la reine Sag-Sag, femme d'Ouroukagina, roi de Lagach, faisait dresser sur des tablettes, dont l'une d'elles, exhumée des fouilles de Tello, fit l'objet, en 1905, d'une intéressante communication de M. Allote de La Fuye à la Société asiatique, une comptabilité rigoureuse des salaires payés en nature aux ouvriers des établissements civils et religieux : sur la tablette, que présenta M. Allote de la Fuye, les comptables de l'époque avaient d'abord établi la liste des salaires par ouvrier nommément désigné, les ouvriers ayant été groupés en quatorze ateliers; il avait été fait un total par atelier, puis un total général; les salaires avaient ensuite été groupés d'après leur quotité : le total ainsi trouvé devait être égal au total général des salaires des ouvriers classés par atelier. Enfin cette somme devait correspondre à la quantité de blé totale allouée au personnel. Il est vraiment curieux de constater combien les comptables de cette époque reculée avaient le souci d'assurer par des moyens de vérification certains l'exactitude de leurs calculs. Les Grecs tenaient leurs comptes domestiques avec une régularité rigoureuse. Mais ce furent les Romains, ce peuple le plus calculateur de l'antiquité, qui élevèrent la pratique de la comptabilité à la hauteur d'une institution nationale, à tel point que Cicéron traita de ridicules les propos d'un citoyen qui affirmait n'avoir pas tenu de livres de comptes. Il ne faudrait pas croire que le père de famille romain attribuait à la comptabilité un rôle secondaire : certes, les gens de condition inférieure tenaient eux-mêmes leurs *tabulæ*, mais les gens de qualité avaient des teneurs de livres, qui travaillaient sous la direction du *dispensator*, véritable chef de comptabilité. Ce dernier était un esclave,

mais on attachait une telle importance à sa fonction, qu'il était d'usage de lui accorder sa *liberté* s'il rendait des comptes exacts. Au moyen âge, il était devenu indispensable aux marchands de tenir une comptabilité; il faut entendre une comptabilité proprement dite et non la simple relation des opérations commerciales, qui en est la base. Non seulement le marchand enregistrait ses achats, ses ventes, ses dépenses, mais, comme le père de famille romain, il les *comptabilisait*. L'ordonnance de 1673, qui ne contient, pourtant, aucune prescription sur la comptabilité dans le Titre III, qui traite de la tenue des livres, n'indique-t-elle pas (Titre Premier, article 4) au sujet des épreuves que devait subir l'aspirant à la maîtrise, que ce dernier devait être interrogé « sur les registres à partie double et à partie simple » ?

De nos jours, avec le développement considérable des relations commerciales, la comptabilité devient de plus en plus utile. Il n'est pas seulement indispensable d'enregistrer ses opérations commerciales, il est nécessaire de les comptabiliser. La comptabilité, lorsqu'elle est tenue régulièrement, fait connaître au commerçant sa situation exacte et les résultats de son entreprise, lui permet de veiller à la rentrée de ses créances et de se mettre en mesure de faire face à ses échéances, et lui donne le moyen, en cas de faillite, de prouver sa bonne foi et d'obtenir un concordat honorable.

Une nouvelle nécessité vient de s'ajouter aux précédentes avec la transformation de notre système fiscal : le commerçant, qui veut avoir la certitude de supporter une part des charges publiques exactement en rapport avec ses facultés doit pouvoir indiquer la base mathématique de sa cotisation, c'est-à-dire son *bénéfice net*.

Malgré tous ces avantages, il est bien peu de commerçants qui tiennent une comptabilité régulière. Les juges des tribunaux de commerce, à Paris et dans les grandes villes, savent combien est infime, si l'on fait abstraction de la grande industrie, du haut commerce et de la banque, le nombre des entreprises commerciales, dont les comptes sont tenus d'une façon méthodique et complète. Les contrôleurs des Contributions directes ont tous été frappés de l'exception que constitue dans les petites villes, même parmi les commerçants faisant de gros chiffres d'affaires, la tenue d'une véritable comptabilité. Dans un discours prononcé au Congrès des comptables français de 1880 par M. Dietz-Monnin, qui en était le président d'honneur, nous relevons les paroles suivantes, qui ont encore toute leur valeur : « Il suffit d'avoir pris part pendant quelque temps aux travaux des Chambres syndicales, des Conseils de prud'hommes ou des Tribunaux de commerce pour emporter un souvenir pénible de l'insuffisance d'instruction professionnelle, qui règne dans notre petit et moyen commerce. Combien d'artisans, marchands ou petits patrons, quoique doués d'une intelligence, d'une habileté de mains ou d'un goût remarquables, n'ont-ils pas sombré, faute

d'avoir balancé leurs recettes et leurs dépenses, fouillé d'un regard scrutateur leurs prix de revient, leurs existences en magasin! » Nous ajouterons aujourd'hui que le contrôleur des Contributions directes qui, à l'occasion de l'application de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre ou de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, a examiné les livres de toutes sortes d'entreprises, est stupéfait du degré d'incompétence du commerçant en matière de tenue des comptes dans le moyen et le petit commerce.

Nous avons montré d'une part que la tenue de la comptabilité commerciale est d'une nécessité absolue tant dans l'intérêt du commerçant que dans celui de la Société; d'autre part, nous avons constaté que le plus grand nombre des maisons de commerce ne tiennent pas de comptes réguliers. Il y a donc un état de choses qui ne saurait se perpétuer sans présenter de graves inconvénients.

Le législateur doit-il intervenir pour modifier cette situation? Peu de personnes soutiendraient aujourd'hui que son intervention est inutile : cependant, certains prétendent que les habitudes du commerce se modifieront peu à peu et qu'il faut compter sur le progrès; ils donnent l'argument suivant, qui leur paraît décisif : les pays où la comptabilité est actuellement le plus répandue sont justement ceux où aucune disposition légale ne prévoit la tenue des livres : l'Angleterre et les Etats-Unis. Si l'on examine de près cet argument, on s'aperçoit vite qu'il ne sert qu'en apparence la thèse précédente et qu'au fond il sert admirablement la thèse opposée. En effet, l'utilité ou l'inutilité d'une loi résulte purement et simplement du besoin qui s'en fait sentir. Des peuples tels que le peuple romain dans l'antiquité et ceux de Grande-Bretagne et des Etats-Unis à l'époque actuelle, qui ne conçoivent pas l'absence de tenue régulière et complète des comptes, n'ont nul besoin qu'une loi impose l'obligation de tenir une comptabilité. Mais partout où la coutume n'a pas réussi à créer des habitudes d'ordre et d'exactitude, il est évident que le seul moyen de les provoquer est de recourir à la loi.

Si l'on considère que l'état d'esprit général du moyen et du petit commerce s'oppose à la diffusion des méthodes comptables, que la tenue régulière des comptes dans les entreprises est pourtant indispensable au point de vue économique, au point de vue judiciaire et au point de vue fiscal, que le commerçant y trouve son intérêt autant que la société, qu'enfin il est possible, comme nous le verrons plus loin, d'exiger la tenue d'une comptabilité, sans en indiquer la méthode, ce qui donne à chacun la possibilité d'appliquer le système le plus conforme aux exigences de sa profession et le plus compatible avec son degré d'instruction, il faut reconnaître que la loi n'est pas seulement nécessaire, mais qu'elle est d'une urgence absolue.

On a proposé au législateur deux solutions : l'une, d'un caractère rigoureux, consisterait à créer une *méthode de comptabilité*

légale, que tout commerçant serait obligé d'appliquer : ce serait la consécration officielle du principe de l'unification de la comptabilité; l'autre, découlant d'une conception plus libérale, consisterait à établir une simple *réglementation*.

Après avoir montré que la législation actuelle ne contient aucune prescription en matière de comptabilité, nous exposerons le système de l'unification, dont nous ferons ressortir le danger, puis celui de la réglementation, dont nous indiquerons les défauts. En, adoptant une méthode toute différente de celle qui est à la base des deux conceptions précédentes, nous proposerons un troisième système, fondé non plus sur la recherche des moyens de comptabiliser à imposer au commerçant, mais sur celles des indications définitives, auxquelles devrait aboutir toute comptabilité : ces indications, une fois bien déterminées, il suffirait de prescrire purement et simplement la tenue d'une comptabilité en laissant au commerçant la liberté absolue dans le choix des moyens.

I. — LE CODE DE COMMERCE NE PRESCRIT PAS LA TENUE D'UNE COMPTABILITÉ

Nous avons déjà fait à plusieurs reprises une distinction formelle entre l'enregistrement des opérations, qui constitue la deuxième phase des écritures commerciales, et la comptabilité, qui en est la troisième phase et qui consiste en un ensemble de classifications et de calculs.

Or le titre II du livre I^{er} du Code de commerce ne contient aucune considération de classements à opérer ou de calculs à effectuer; seule l'inscription des opérations commerciales fait l'objet de prescriptions. Dans son traité des Inventaires et Bilans, Eugène Leautey père a écrit que « le législateur de 1807 a eu le tort de confondre la comptabilité et le journal ». (1) M. Faure a fait remarquer, dans sa conférence sur la tenue des livres sur feuillets mobiles au point de vue comptable, que « la loi a prévu l'enregistrement chronologique et n'a même prévu que lui ». (2) Il est bon de mentionner aussi l'opinion suivante émise par M. Duplessis dans une étude sur la déduction des dettes commerciales de l'actif successoral : « Tel que l'a prescrit le législateur, le journal ne peut être qu'un pêle-mêle d'articles, qui ne peut donner ni l'état de ses affaires, ni la situation active et passive d'une Maison de commerce. Comment en effet un commerçant peut-il, en enregistrant sur un seul livre journal, jour par

(1) EUGÈNE LÉAUTEY PÈRE, *Traité des Inventaires et des Bilans*, page 199.

(2) G. FAURE, *De la tenue des livres sur feuillets mobiles au point de vue comptable*, page 8.

jour, ses dettes actives et passives, ses opérations de commerce, ses négociations, acceptations ou endossements d'effets, connaître sa situation commerciale s'il ne classe pas par comptes toutes ses opérations, c'est-à-dire s'il n'a pas un grand livre! Le journal n'est et ne peut être qu'un livre enregistrant toutes les opérations commerciales, mais qui ne peut donner aucun résultat et, par suite, ne peut pas présenter la situation active et passive du commerçant. » (1) Enfin, dans une conférence à la réunion des Experts-comptables de Paris du 14 février 1918, M. Batardon s'est exprimé en ces termes : « L'article 8 prescrit au commerçant la tenue d'un livre-journal. Il s'agit bien, dans l'esprit comme dans les termes de la loi d'un livre unique, que le commerçant peut tenir, suivant telle méthode qui lui convient, pourvu que ce registre constitue une sorte de procès-verbal, rédigé au jour le jour, des opérations effectuées, quelque chose d'analogue au journal de bord d'un capitaine de navire ou au journal de marche d'une unité de campagne. » (2)

Le législateur de 1807 ne s'est même pas contenté de ne faire dans le texte du titre II du livre premier du Code de commerce aucune allusion à la question de la comptabilité; on peut dire qu'il a délibérément négligé toute considération à cet égard, car il a prescrit en matière d'enregistrement la tenue d'un journal unique, qui est contraire aux principes de la science des comptes et l'inscription des opérations privées et de certains faits commerciaux non comptabilisables, ce qui rend impossible l'application de cette science.

Si les rédacteurs du Code de commerce ne se sont nullement préoccupés de la question de comptabilité, ils n'ont point méconnu la nécessité d'obliger le commerçant à déterminer annuellement les résultats de son entreprise. Mais ils n'ont vu comme mode de détermination de ces résultats que *l'examen comparé de deux inventaires successifs*. Aussi ont-ils prescrit au commerçant de « faire, tous les ans, sous seing privé, un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers et de ses dettes actives et passives ». L'excédent de l'actif sur le passif donne la valeur du capital. Il s'ensuit que le mode légal de détermination du bénéfice net consiste à faire la différence entre le montant du capital au début de l'exercice et le montant du capital à sa clôture. *Mais ce n'est point là de la comptabilité.*

On pourrait enfin soutenir que la question comptable a été envisagée par le législateur dans le dernier paragraphe de l'article 8, qui vise « les livres autres que le journal usités dans le commerce ». Mais, en supposant qu'il ait entendu comprendre parmi ces derniers ceux qui servent à la comptabilité proprement dite, il a donné son opinion sur leur importance en indiquant textuellement dans le Code qu'ils ne sont pas « indispensables »

(1) FÉLICIEIN DUPLESSIS, *De la déduction des dettes commerciales de l'actif successoral*, page 26.

(2) *Revue « Commerce et Industrie »*, de février 1918, page 35.

Or, ainsi que nous l'avons longuement démontré, la tenue de comptes méthodiques et complets est devenue d'une nécessité absolue et il est urgent qu'elle fasse l'objet d'une obligation légale.

II. — L'UNIFICATION DE LA COMPTABILITÉ

Une première solution qui a été proposée au législateur consisterait à créer une comptabilité-type, une méthode légale que tout industriel et tout commerçant devrait appliquer intégralement. En d'autres termes ce serait établir l'unification légale de la comptabilité.

Cette idée fut soutenue pour la première fois avec persévérance par M. Beauchery, qui fit en 1879 une conférence sur ce sujet. À l'issue de celle-ci fut décidée la création d'un « Comité d'initiative d'un projet de Congrès pour l'unification de la comptabilité. » Ce comité, après avoir longuement étudié cette question, organisa le premier Congrès de comptables français, qui se tint à Paris en 1880. Bien que la raison primitive de la réunion de ce Congrès fût l'examen de la question de l'unification des méthodes comptables, celle-ci ne fit même pas l'objet d'un article spécial du programme des travaux et ne fut évoquée que fragmentairement à propos d'autres questions et non dans son ensemble. Les partisans résolus de l'unification, parmi lesquels il faut citer MM. Beauchery et Gagey, ne purent faire prévaloir leur façon de voir. Depuis cette époque la théorie de l'unification n'a guère été envisagée dans les Congrès nationaux ou internationaux.

Quels seraient les avantages de l'unification de la comptabilité? Il semble bien qu'elle n'en présenterait aucun. On a beau lire les raisons invoquées en faveur de cette théorie par ceux qui l'ont soutenue, on ne trouve l'indication d'aucun avantage précis. On constate surtout que ce qui leur tient à cœur, ce n'est point l'unification pour elle-même, mais la suppression de toutes les méthodes autres que celle qui a leur préférence.

Par contre, unifier la comptabilité présenterait de nombreux et graves inconvénients. Il faut tout d'abord remarquer qu'il existe actuellement plusieurs méthodes de comptabilité excellentes, bien que très différentes dans leurs principes, dont on ne saurait vraiment interdire l'emploi. Certes, il n'existe qu'un seul système, dans l'état actuel de la science comptable, qui soit vraiment rationnel et qui puisse satisfaire à toutes les nécessités du grand commerce : c'est la comptabilité en partie double comportant la centralisation et l'ouverture de comptes collectifs. Mais, d'une part ce système peut être appliqué de diverses manières, il peut donner naissance à plusieurs façons différentes de comptabiliser; d'autre part, des plans comptables moins

scientifiques, qui ne devraient plus à l'avenir être enseignés dans les écoles, mais qui sont pour le moment plus compatibles avec le degré d'instruction de certains commerçants, suffisent pour la plupart des entreprises du moyen et du petit commerce. On ne peut évidemment les rejeter et, en donnant au mot méthode son acception la plus large, nous sommes obligés de convenir que plusieurs méthodes sont actuellement usitées, dont les principales sont : la partie simple, la partie double, la méthode centralisatrice, le système improprement appelé américain, la méthode des comptes collectifs, la logismographie. Il en est beaucoup d'autres, auxquelles on a donné parfois le nom de ceux qui les ont conçues, mais elles ne contiennent le plus souvent aucune idée vraiment nouvelle et ne sont que des combinaisons des précédentes. Chacune de ces façons de comptabiliser présente des avantages spéciaux. La partie simple convient au commerçant qui ne peut avoir de teneur de livres et qui n'a pas un degré d'instruction suffisant pour pouvoir s'assimiler les autres systèmes. La partie double tenue soit par jour soit par mois est excellente pour le petit commerçant qui tient lui-même sa comptabilité. Le système américain, qui rend difficile le contrôle ou la vérification des comptes, n'est jamais pratique à cause de la dispersion des indications similaires; toutefois il ne présente pas de trop grands inconvénients pour les maisons, dont la nature des opérations ne donne lieu qu'à l'ouverture d'un petit nombre de comptes généraux. La méthode centralisatrice est extrêmement avantageuse dans le moyen et le grand commerce et la création des comptes collectifs permet dans les grandes maisons une division méthodique du travail entre les agents de la comptabilité préparatoire et ceux de la comptabilité centrale. Unifier les méthodes comptables, créer un système-type obligatoire, serait donc bannir l'emploi de modes de comptabilisation qui ont fait leurs preuves.

Il est certain qu'une méthode unique ne peut répondre aux besoins de toutes les entreprises. On conçoit fort bien que la manière de tenir les comptes ne pourra jamais être la même pour un banquier, dont les opérations ne portent pas sur des marchandises proprement dites, pour un industriel, dont la préoccupation principale est l'établissement exact des prix de revient et pour un marchand d'articles de bazar, qui veut connaître les résultats afférents à chaque rayon. Au point de vue de la commodité pour le commerçant ce n'est donc point *l'uniformité* des méthodes comptables, qui est désirable, mais bien leur *diversité*.

L'unification de la comptabilité serait, en outre, un obstacle à tout progrès de la science des comptes. On n'est jamais sûr d'une part d'avoir choisi parmi ceux qui existent le système présentant le maximum d'avantages. D'autre part aucune méthode n'est absolue. Enfin, la science comptable étant susceptible de

perfectionnements, lorsqu'on aurait établi une méthode légale, qui apparaîtrait pour le moment supérieure aux autres, il adviendrait qu'au bout de peu de temps un système plus avantageux serait découvert. Il faudrait alors choisir entre les deux termes de ce dilemme : ou avoir une loi stable et n'admettant pas les progrès de la science, ou bien changer les dispositions légales au fur et à mesure des conceptions nouvelles, c'est-à-dire avoir une loi constamment modifiée.

Il faut de plus remarquer qu'on ne peut imposer une méthode comptable que si tous les commerçants sont capables de l'appliquer. Or, il est évident que la partie simple est la seule qui soit actuellement à la portée de tous. Elle devrait donc être choisie comme méthode légale. Certes, le niveau de l'instruction tendant toujours à augmenter, on pourrait plus tard abandonner la partie simple pour recourir à un système plus méthodique. Mais ce ne serait jamais la méthode reconnue la meilleure que l'on pourrait imposer, ce serait celle que tout le monde peut comprendre et appliquer, c'est-à-dire *toujours une des moins bonnes*. On aboutirait à la consécration officielle de la routine.

Enfin, la meilleure preuve de l'impossibilité d'unification de la comptabilité n'est-elle pas l'échec complet de la tentative opérée par les promoteurs de cette idée ? M. Guyard a prononcé à ce sujet au Congrès des comptables de 1880 les paroles suivantes : « Nous avons tenu soixante-douze séances au Comité d'initiative sans que l'on ait pu s'entendre sur les propositions. » Le nombre des méthodes que le Comité avait examinées était de *vingt-sept* ; aucune n'a été jugée digne d'être proclamée méthode légale.

L'unification des systèmes comptables a été entendue par certains auteurs dans un sens très large : ceux-ci auraient seulement désiré que l'on fit dans chacune des branches de l'industrie, du commerce et de la banque une consultation générale et sérieuse des praticiens, afin de centraliser les indications suggérées par l'expérience de ces derniers et d'aboutir à la création de procédés modèles pour chacune de ces branches. Il s'agirait en somme, d'uniformiser les pratiques comptables dans les entreprises de même nature. Mais ce ne peut être là le rôle du législateur, qui serait obligé de faire une étude complète des besoins comptables de chacune des catégories de professions. Il lui serait même impossible de déterminer ces catégories. Ce rôle est plutôt celui des associations professionnelles de comptables : les conseils éclairés qu'elles donneront à leurs adhérents seront infiniment supérieurs aux obligations légales.

III. — LA RÉGLEMENTATION DE LA COMPTABILITÉ.

Au système absolu de l'unification s'oppose la conception plus libérale de la réglementation de la comptabilité. Le législateur ne créerait pas une méthode légale bien définie et que tout commerçant serait tenu d'appliquer intégralement, mais il édicterait quelques prescriptions formelles tant sur les *principes* que sur les *moyens matériels* de la tenue des comptes.

Nous allons d'abord examiner la question de la réglementation au point de vue des principes.

Dans les nombreuses définitions, qui ont été données de la comptabilité, les uns n'ont voulu voir dans celle-ci qu'une science, d'autres prétendent qu'elle est un art. Chacune de ces opinions a un caractère trop absolu. L'étude des questions comptables au cours des âges a permis de découvrir successivement un certain nombre de principes scientifiques; mais, d'autre part, la pratique de la tenue des livres a conduit à la découverte de moyens commodes et avantageux d'appliquer ces principes. La comptabilité est donc l'art de déterminer, conformément à un certain nombre de principes scientifiques, la meilleure méthode de tenue des livres pour une entreprise déterminée. S'il est évident que la base de toute comptabilité est scientifique, il faut bien reconnaître que la plus grande partie de l'organisation de la tenue des comptes est un art. Par exemple, décider que dans une entreprise donnée on pourra sans inconvénient ne pas ouvrir un compte spécial à la main-d'œuvre est l'application du principe, suivant lequel des comptes spéciaux doivent être ouverts pour les éléments, dont la fréquence en justifie l'ouverture. L'art consiste justement dans cette discrimination des cas où le principe doit être appliqué dans un sens ou dans l'autre.

Le principe scientifique le plus important et aussi le plus ancien est celui du *dualisme*. Il consiste dans l'opposition d'un débit à tout crédit et réciproquement, et peut être traduit par la formule suivante : « Tout compte qui donne est créancier du compte qui reçoit et tout compte qui reçoit est débiteur du compte qui donne. »

Un deuxième principe, celui de la classification des opérations, qui est le fondement de tout plan comptable, s'applique déjà à l'enregistrement de ces dernières : dans ce cas, la comptabilité est facilitée, car elle repose sur une base méthodique. Il consiste dans le groupement des opérations, qui se répètent fréquemment, pour en faire une comptabilisation spéciale.

Un troisième principe est celui de la synthèse des relations entre les comptes. L'ensemble des opérations auxquelles il donne lieu lorsque la synthèse ne porte que sur les comptes de choses a reçu le nom de *centralisation* des écritures; si elle porte aussi sur les comptes personnels, elle donne lieu à l'ouverture des comptes synthétiques, que l'on a appelés *comptes collectifs*.

Le principe de la balance des écritures est celui d'après lequel

le total de tous les débits doit être égal au total de tous les crédits pour une période déterminée. Il donne lieu à des opérations de contrôle, que l'on appelle *balances de vérifications*.

Nous citerons enfin celui de la permanence de l'inventaire, dont l'application permet de connaître à tout moment par le calcul le montant des existants pour toutes les catégories de valeurs, principalement pour les marchandises. L'opération matérielle de l'inventaire n'est plus alors le procédé principal de détermination du montant de l'existant, elle ne sert qu'à contrôler l'exactitude des calculs.

Tous les principes scientifiques que nous venons de citer ne sont pas universellement adoptés. Chaque méthode de comptabilité repose d'une part sur l'application d'un ou de plusieurs d'entre eux, et d'autre part sur l'emploi de procédés plus ou moins commodes de cette application.

Le législateur pourrait, semble-t-il, après avoir étudié les conséquences de chacun de ces principes, déclarer que certains d'entre eux sont d'une *application indispensable*; celle-ci en serait alors *rendue obligatoire*. Ainsi, sans intervenir expressément dans les questions de méthodes, la loi donnerait une consécration officielle à certains fondements scientifiques de la comptabilité. Certes, il faut reconnaître que *l'adoption pure et simple de l'un des principes précédents* n'implique nullement l'emploi d'une *méthode déterminée*. Mais elle a pour effet d'en *éliminer un certain nombre*. En conséquence, le législateur qui, dans le but de ne pas intervenir dans les questions de méthodes, s'en tiendrait à n'imposer que l'application d'un principe de comptabilité aboutirait au résultat qu'il voulait éviter, car il interdirait l'emploi de toutes les méthodes, qu'élimine l'adoption de ce dernier. Et si, au lieu d'un seul principe, il en étaient plusieurs, qui fassent l'objet de dispositions légales, le nombre des méthodes éliminées n'en serait que plus grand.

Or il serait dangereux d'interdire même indirectement l'emploi de systèmes actuellement en usage, car ils présentent tous des avantages spéciaux. Il est des entreprises qui n'exigent qu'une comptabilité sommaire. Même la partie simple proprement dite, qui est appelée à disparaître parce qu'elle ne contient pas en elle-même sa propre vérification comme les autres systèmes, ne saurait être bannie des écritures commerciales, car les commerçants sont légion, qui, n'ayant pas de teneurs de livres, ne peuvent s'assimiler que cette méthode. Il faut certes souhaiter qu'elle ne soit plus employée, mais ce n'est pas la loi qui doit l'abolir, c'est l'enseignement qui doit ne plus l'enseigner. Elle disparaîtra, si l'on peut s'exprimer ainsi, par extinction à partir du moment où l'enseignement de la comptabilité élémentaire sera donné pratiquement dans les écoles primaires, spécialement aux cours d'adultes, et où les jeunes commerçants auront acquis des connaissances sérieuses en cette matière.

L'obligation légale d'appliquer certains principes de compta-

bilité serait en outre un obstacle aux progrès de la science des comptes. Il serait tout d'abord impossible de certifier que l'application de ces principes ne présente d'inconvénients en aucun cas. Certaines des conceptions, que nous avons citées, ne sont point admises par toutes les personnes compétentes. D'autre part, on ne peut être sûr que ces règles soient immuables : de nouvelles conceptions plus avantageuses peuvent plus tard être présentées et la loi devra être modifiée.

Enfin, il ne faut pas, par l'introduction dans la loi de dispositions prescrivant l'application de certains principes scientifiques, obliger la plupart des commerçants à employer des comptables. Il y a déjà un trop grand nombre de personnes dans notre pays occupées à des travaux improductifs; ce n'est pas au moment, où le manque de bras se fait cruellement sentir dans tous les travaux de production, que l'on doit provoquer une augmentation formidable du nombre de teneurs de livres dans le petit commerce. En matière d'enregistrement des opérations, nous n'avons pas hésité à demander que la loi contienne les prescriptions les plus précises et les plus sévères, mais il convient de remarquer qu'aucune de ces prescriptions ne présente une difficulté quelconque *d'ordre intellectuel* pour le commerçant : ce ne sont que des règles très simples et *d'ordre purement matériel* à observer pour la relation des opérations commerciales. Il en serait tout autrement de dispositions en matière de comptabilité proprement dite prescrivant l'application de principes scientifiques, qui présenteraient pour un grand nombre de commerçants des difficultés d'ordre intellectuel et obligeraient ces derniers à avoir recours à des teneurs de livres.

Deux principes ont plus particulièrement été indiqués au législateur comme devant faire l'objet de prescriptions légales : celui du *dualisme* et celui de la *centralisation*. Ce dernier a aussi été présenté comme un moyen d'assurer la garantie de véracité de l'inscription des opérations, lorsque celle-ci est faite simultanément sur plusieurs livres : aussi l'étudierons nous longuement au sujet des mesures à prendre pour assurer cette garantie; nous verrons qu'il n'offre à ce point de vue que de graves dangers. Les deux principes du dualisme et de la centralisation ne doivent donc pas plus que les autres, pour les raisons générales que nous avons indiquées, faire l'objet de dispositions légales.

Nous ne pouvons terminer l'étude de la question de la réglementation de la comptabilité sans citer les deux opinions suivantes émises en 1892 par l'un des partisans de l'unification au Congrès de 1880 : M. Gagey au sujet d'une proposition, tendant à rendre obligatoire l'application du principe du dualisme, a écrit ce qui suit : « Nous trouvons la proposition de M. Courtin dangereuse en ce qu'il ferme la porte à tout progrès méthodique. Quoique le grand principe du dualisme nous semble, comme à lui-même, absolument immuable, nous estimons qu'il n'appartient pas à de simples mortels de préjuger ainsi de l'ave-

nir. » (1). Le même auteur, qui avait voulu en 1880, régler la comptabilité jusqu'à l'unification, écrivait aussi : « Nous pensons simplement, *après dix ans d'études qui n'ont conduit à aucune solution, qu'on ne peut déterminer aucune règle immuable* et qu'on doit laisser, quant à l'appréciation, le soin d'en connaître à l'initiative intelligente des praticiens qui connaissent leur métier et ont souci de leur dignité professionnelle. » (2).

Il faut donc conclure que la liberté la plus absolue doit être laissée au commerçant pour la façon de tenir sa comptabilité.

IV. — LA TENUE D'UNE COMPTABILITÉ DOIT ÊTRE RENDUE OBLIGATOIRE.

Nous avons vu que la tenue d'une comptabilité est indispensable tant pour satisfaire aux besoins du commerçant lui-même, que pour servir d'éléments d'appréciation à la justice en cas de procès ou de faillite et donner à l'Administration des Contributions directes un moyen de contrôle des déclarations de bénéfices nets. Nous avons aussi constaté que la généralisation de la tenue des comptes ne peut être obtenue que par la loi. Il est d'autre part démontré que la loi ne doit pas contenir de prescriptions en matière de science comptable. La conclusion s'impose donc : le législateur doit *purement et simplement* exiger que « *tout commerçant tienne une comptabilité.* »

Mais une difficulté surgit. Il ne suffit pas de prescrire une chose : il faut que l'objet de la prescription soit bien déterminé, qu'il n'y ait de doute pour personne sur ce qu'ordonne la loi. Or, est-il pour le public un terme plus vague que celui de comptabilité ? Les uns croiront sincèrement en avoir tenu une s'ils ont pris note de leurs ventes, d'autres seront sûrs d'avoir répondu au vœu de la loi s'ils ont enregistré chaque jour le montant de leurs recettes et de leurs dépenses. Enfin, chacun pourra attribuer à ce mot, de bonne ou de mauvaise foi, le sens qui lui plaira. Il faut donc déterminer d'une façon précise ce que l'on demande au commerçant.

Le Code suisse des obligations qui forme le livre V du Code civil suisse, prescrit ce qui suit dans son article 877 : « Tout commerçant doit tenir des livres de commerce convenablement et de façon qu'on y puisse voir sa situation de fortune. » C'est une disposition analogue que contient l'article 38 du Code de commerce allemand : « Tout commerçant est obligé de tenir des livres, dans lesquels apparaissent, selon les principes d'une comptabilité méthodique, ses opérations commerciales et sa situation de fortune. » L'article 34 du Code de commerce espagnol contient la prescription facultative suivante : « Les com-

(1) A. GAGÉY, *Réforme de la loi sur la tenue des livres*, page 17.

(2) *Idem*, page 6.

merçants pourront en outre tenir tels livres qu'ils jugeront convenables d'après la méthode de comptabilité par eux adoptée. » En 1906, un Congrès national de comptables réuni à Marseille proposait d'obliger « tout commerçant à avoir les livres nécessaires à la tenue régulière, authentique et d'origine d'une comptabilité complète. » (1) et la Chambre de Commerce de Nancy adopta en 1910 la conclusion suivante : « Tout commerçant est tenu de faire ressortir dans une comptabilité correcte ses opérations commerciales et l'état de sa fortune. » (2) Toutes ces formules dénotent l'intention manifeste de leurs auteurs d'une part de prescrire la tenue d'une comptabilité, d'autre part de n'intervenir en aucune manière dans la question du mode de comptabilisation. Mais toutes sont vagues et aucune n'atteint le résultat recherché. L'expression pure et simple de « comptabilité » n'indiquent point l'objet exact de la prescription et la détermination de « sa situation de fortune » peut être obtenue par le commerçant autrement que par la comptabilité, au moyen d'un inventaire.

On pourrait, dira-t-on, donner dans la loi une définition de la comptabilité. Ce serait rechercher l'impossible. Aucun auteur, même parmi ceux qui se sont exclusivement occupés de questions comptables, n'a pu donner une définition qui ait été jugée suffisante. Il semble d'ailleurs que ce n'est point le rôle du législateur de donner une définition nette, exacte et complète. Il faut donc essayer d'atteindre le résultat recherché par une autre méthode.

Posons bien les données du problème : il s'agit *d'exiger la tenue d'une comptabilité* sans qu'il puisse y avoir de doute sur *l'objet exact de cette prescription*.

Une première solution consisterait à *définir* la tenue des comptes : nous venons de la rejeter.

Une deuxième solution consisterait à indiquer *comment se tient une comptabilité*. La méthode qui y conduirait serait basée sur la recherche des façons de comptabiliser : nous avons vu qu'elle donne naissance soit à la conception absolue de l'unification, soit à l'idée plus libérale de la réglementation; or l'une est irréalisable, l'autre est très dangereuse.

Cherchons une troisième solution. Elle sera trouvée s'il est possible de découvrir une catégorie d'éléments de la comptabilité, qui puissent d'une part *caractériser d'une façon indubitable ce que la loi exigerait* du commerçant, d'autre part, sur la *définition desquels tout le monde serait absolument d'accord*. Or, il y a une catégorie d'éléments qui présentent d'une façon providentielle ces deux caractères : ce sont les *indications finales auxquelles aboutit la tenue des comptes*.

Ces indications sont de deux ordres : les unes font ressortir la *situation* de la maison à l'égard des tiers, les autres font con-

(1) *Revue des Sciences commerciales*, Marseille. — Décembre 1908, page 83.

(2) *Revue de comptabilité*, Bruxelles, — Novembre 1910, page 310.

naître les *résultats* de l'entreprise. Les premières consistent dans les *soldes créditeurs ou débiteurs des correspondants*, les secondes dans le bénéfice net. Aucun doute ne peut exister sur la nature exacte de ces indications et elles caractérisent d'une façon complète le but de la comptabilité.

La disposition légale sera donc précise, tout en laissant au commerçant la liberté absolue pour la façon de comptabiliser, s'il est seulement prescrit à ce dernier de « *tenir une comptabilité faisant ressortir à la clôture de l'exercice sa situation à l'égard de ses correspondants et son bénéfice net.* »

Cette prescription est nécessaire. Que faudrait-il pour qu'elle soit suffisante? Il serait indispensable que les indications finales auxquelles doit aboutir la tenue des livres ne puissent être obtenues par *aucun autre procédé* que la comptabilité proprement dite.

Or, si la situation de la maison à l'égard des correspondants ne peut résulter que d'une balance des débits et crédits de ces derniers, par conséquent d'une comptabilisation effective, il n'en est point de même du bénéfice net.

Ce dernier peut être déterminé par deux procédés : soit par la *comparaison de deux inventaires successifs*, soit par la *comptabilité*.

Le premier de ces procédés peut être traduit par le système d'équations suivant :

Actif à l'ouverture de l'exercice—Passif à l'ouverture=Capital à l'ouverture.
Actif à la clôture de l'exercice—Passif à la clôture=Capital à la clôture.
Capital à la clôture—Capital à l'ouverture=Bénéfice net.

Le deuxième peut être traduit par cet autre système d'équations :

Ventes+Stock des marchandises à la clôture — Achats — Stock des marchandises à l'ouverture=Bénéfice brut.
Bénéfice brut — Frais généraux — Amortissements = Bénéfice net.

Alors que le deuxième procédé consiste forcément en une *comptabilisation continue* au cours de l'exercice, le premier peut ne consister qu'en un *recolement matériel* des valeurs fait à l'ouverture et à la clôture de cet exercice.

Avec le premier système, le bénéfice net peut être déterminé par un travail de quelques heures. Il suffit pour cela de faire à la clôture de l'exercice : d'une part l'inventaire de tous les existants sous forme de marchandises, espèces, effets à recevoir, immeubles, mobilier, outillage, auquel on ajoute les soldes débiteurs des correspondants, qui proviennent toujours d'un calcul, ce qui constitue l'actif de la maison de commerce; d'autre part, l'inventaire des effets à payer auquel on ajoute les soldes créditeurs des correspondants, ce qui constitue le passif. L'excédent de l'actif sur le passif donne le capital. Il suffit alors de sous-

traire de ce dernier le capital déterminé de la même façon à la clôture de l'exercice précédent pour connaître le bénéfice net. Un tel mode de détermination du bénéfice ne présente évidemment aucune garantie de véracité. Il ne comporte qu'une suite *d'affirmations incontrôlables*.

Le deuxième procédé repose au contraire sur des bases d'un *contrôle possible* : l'inscription des opérations au fur et à mesure de leur réalisation et leur *comptabilisation* continue au cours de l'exercice. Dans une comptabilité vraiment rationnelle aucun des éléments de la détermination du bénéfice net ne provient d'une évaluation : tous sont les résultats de calculs. Cependant, comme l'application du principe de la permanence de l'inventaire ne saurait être faite intégralement que dans les grandes maisons, il y a généralement un élément qui provient d'une évaluation : c'est la valeur du *stock des marchandises*. Mais il convient de remarquer que si cette évaluation était faite d'une façon inexacte, soit de bonne foi, soit de mauvaise foi, à la différence, qui en résulterait dans le montant du bénéfice net de l'exercice envisagé, correspondrait dans le montant du bénéfice net de l'année suivante une différence égale et de sens contraire. Cela ressort de la formule algébrique qui donne le bénéfice brut :

Ventes + Stock des marchandises à la clôture — Achats — Stock des marchandises à l'ouverture = Bénéfice brut.

Si la valeur du stock à la clôture est diminuée, le Bénéfice brut et, en conséquence, le Bénéfice net de l'exercice, est aussi diminué; mais cette valeur du stock à la clôture est aussi la valeur du stock à l'ouverture de l'exercice suivant; donc, si elle a été diminuée, le bénéfice brut et par conséquent le bénéfice net de l'exercice suivant se trouvent augmentés du montant de cette réduction. Cette constatation a une importance considérable en ce qui concerne les intérêts du Trésor public, car elle montre que l'élément de la comptabilité commerciale, dont il est le plus difficile de contrôler l'exactitude, est justement celui dont l'évaluation inexacte *affecte en sens contraire les résultats de deux exercices successifs*, de telle sorte qu'une perte éprouvée une année par le Trésor est forcément récupérée l'année suivante.

Il résulte des considérations précédentes que si l'on veut obliger le commerçant à *comptabiliser*, il faut lui prescrire de déterminer annuellement son bénéfice net par le deuxième procédé que nous avons étudié. Comme le système d'équations, qui le traduit, est le suivant :

Ventes + Stock des marchandises à la clôture de l'exercice — Achats — Stock des marchandises à l'ouverture = Bénéfice brut.
Bénéfice brut — Frais généraux — Amortissements = Bénéfice net.

il est évident que le moyen le plus simple pour imposer l'appli-

cation de ce procédé est d'exiger en même temps que la détermination du bénéfice net celle du « *bénéfice brut* ».

Ce dernier ne peut pas ressortir de la simple comparaison de deux inventaires successifs. Seul la première équation du système précédent peut en donner le montant. Si l'on considère les diverses méthodes de comptabilité, on peut remarquer qu'en partie double c'est le compte marchandises, qui donne les termes de cette équation, et qu'en partie simple ces derniers sont indiqués par le compte d'exploitation. Mais il est très dangereux d'entrer en matière de législation, dans des considérations de méthodes comptables, car celles-ci ne sont pas absolues.

En conséquence, le commerçant sera obligé de procéder à une *vérifiable comptabilisation*, quels qu'en soient le principe ou la méthode pratique, si la loi prescrit que la comptabilité doit « *faire ressortir le bénéfice brut et le bénéfice net* ».

Enfin, étant donnée l'importance en matière de législation fiscale du chiffre d'affaires, qui n'est autre chose que le total annuel des ventes, dont il sera nécessaire de permettre encore quelque temps la déclaration à la place de celle du bénéfice net pour les entreprises d'importance minime, il conviendrait de mentionner spécialement cet élément parmi ceux qui doivent résulter de la comptabilité.

Le législateur atteindra donc le but recherché, qui est d'obliger le commerçant à tenir une comptabilité véritable, sans lui prescrire aucune règle sur la façon de la tenir, en lui laissant *toute liberté* pour le choix de la forme qui lui paraît la plus utile, la plus simple et la plus conforme à ses besoins ainsi qu'à ses capacités, s'il prescrit purement et simplement à ce dernier « *la tenue d'une comptabilité faisant ressortir annuellement sa situation à l'égard de ses correspondants, son chiffre d'affaires, son bénéfice brut et son bénéfice net* ».

V. — MOYENS MATÉRIELS DE TENUE DE LA COMPTABILITÉ

La comptabilité proprement dite n'est qu'un moyen de déterminer des résultats, dont la connaissance est indispensable au commerçant, à la Justice et à l'Administration des Contributions directes; mais elle ne constitue par elle-même aucun moyen de preuve : seule l'inscription détaillée des opérations a une valeur à ce point de vue. Pour que la comptabilité soit sincère, il suffit qu'elle soit conforme à cet enregistrement, ce qui est parfaitement vérifiable. Aussi n'y a-t-il aucune raison pour établir des mesures légales en vue d'assurer la garantie de sa véracité. De même que pour le choix du *mode de comptabilisation*, le législateur devra laisser au commerçant la liberté absolue du choix des *moyens matériels* de tenue de la comptabilité.

Le Code de commerce français ne contient à cet égard aucune

prescription puisqu'il ne traite que de l'inscription des opérations. Le commerçant, n'étant pas obligé de tenir une comptabilité, peut donc, s'il veut en tenir une, employer à cet effet les moyens matériels qui lui conviennent, et, en particulier, utiliser des feuilles volantes. Le Code suisse des obligations (article 877), qui forme le livre V du Code civil suisse, ainsi que le Code de commerce espagnol (article 34), prescrivent l'emploi de livres pour la tenue des comptes. Le Congrès national des comptables à Marseille en 1906, a proposé d'obliger tout commerçant à « avoir les livres nécessaires à la tenue régulière, authentique et d'origine d'une comptabilité. » Ces dispositions formelles rendent irrégulier l'emploi de feuillets mobiles.

Ces derniers constituent cependant un progrès dont il serait abusif d'interdire l'application. M. Faure a montré d'une façon saisissante dans une conférence faite en 1905 les avantages considérables de l'utilisation des feuillets mobiles : s'il a peu insisté sur l'emploi de ces derniers pour l'enregistrement des opérations, en spécifiant même « qu'il n'est vraiment utile de journaliser sur feuillets mobiles que dans les très grandes entreprises », il a par contre longuement exposé ce procédé pratique en matière de *comptabilisation*, en examinant successivement son application au grand-livre, au livre des dépouillements, à celui des balances et à celui des inventaires. Ces avantages sont surtout frappants en ce qui concerne le grand livre. Quiconque a dû examiner les comptes d'une maison, dont les opérations nécessitent de nombreuses écritures aux divers comptes personnels, est frappé du peu de clarté qu'offre un Grand Livre en usage depuis un certain temps. Les renvois d'un folio à un autre sont extrêmement nombreux : il faut, pour un même compte, se reporter d'un folio du début à un folio de la fin, puis à un autre au milieu du registre, etc. Certains comptes commencent au milieu d'une page. Que d'erreurs peut provoquer un pareil désordre ! L'aspect intérieur d'un grand livre au bout de deux ans d'usage dans une maison faisant de nombreuses affaires ne peut être mieux comparé qu'à celui que présentaient les anciennes matrices cadastrales des communes au bout de cinquante années d'application des mutations. Tous ces inconvénients sont évités par l'emploi de registres démontables. L'ordre adopté pour le classement des comptes est toujours respecté ; lorsqu'un feuillet est terminé, on en place un nouveau à la suite et le compte continue sur ce dernier ; lorsqu'un feuillet n'a plus aucune utilité, soit parce qu'il se rapporte à des exercices clos depuis longtemps, soit parce qu'il concerne un correspondant qui ne fait plus d'affaires avec la maison, on peut l'enlever sans difficulté. Si le classement des comptes paraît plus tard devoir être modifié, cette modification peut être faite instantanément. Enfin on a toujours sous les yeux la suite complète d'un compte déterminé et il est facile de considérer ce dernier dans son ensemble. Beaucoup d'ordre, beaucoup de propreté, de l'élégance même.

enfin la réduction au minimum des chances d'erreurs, tels sont les avantages que procure la tenue du grand-livre sur feuillets mobiles. Ce procédé n'est pas moins utile pour les autres éléments matériels de la comptabilité proprement dite.

En conséquence, il serait maladroit, étant donné d'une part l'intérêt que présente pour le commerçant la tenue des comptes sur feuillets mobiles, d'autre part le simple rôle d'indicatrice des résultats et non de moyen de preuve que la Justice et l'Administration des Contributions directes demandent à la comptabilité, d'interdire pour celle-ci le procédé pratique des registres démontables ou tout autre procédé analogue. Le devoir du législateur consiste donc à exiger la tenue d'une comptabilité sans édicter de règles sur les *moyens matériels* qui pourront être utilisés à cet effet.

La loi ne doit pas non plus contenir de prescriptions sur le nombre et la nature des éléments de la tenue des comptes. Le commerçant doit avoir toute liberté en cette matière; non seulement il choisira sans entrave la méthode comptable, qui lui paraîtra préférable, mais il déterminera aussi le nombre et la nature des registres ou autres moyens matériels qu'il devra employer. Certes, il se trouvera dans l'obligation d'avoir un Grand livre, ce dernier étant le recueil des comptes : on pourrait donc, semble-t-il, en prescrire légalement l'emploi. Mais une telle prescription est inutile et dangereuse. Elle est tout d'abord inutile, puisque le commerçant, pour se soumettre à l'obligation légale de tenir une comptabilité, serait amené par la force des choses à avoir un Grand-livre. Elle est surtout dangereuse, car, suivant le mode de comptabilisation adopté, ce livre n'a pas la même composition. Le Grand-livre de la partie simple ne contient que des *comptes individuels*, celui de la partie double contient ces derniers et les *comptes généraux*; un plan comptable scientifique comprend dans la *comptabilité auxiliaire* des grands-livres de comptes personnels et dans la *comptabilité générale* un grand-livre des *comptes généraux* et des *comptes collectifs*. De plus, ce registre peut être mis au courant à des intervalles plus ou moins longs selon les nécessités de l'entreprise. La loi ne saurait intervenir dans ces questions à moins de les prévoir toutes et d'indiquer des prescriptions précises et absolues. Mais ce serait *enlever toute initiative* au commerçant et au comptable et *arrêter les progrès* de la science des comptes. Quant à exiger la tenue pure et simple d'un grand-livre, ce serait donner naissance à toutes sortes d'interprétations de la loi; chacun prétendrait donner une description de ce dernier, tel que l'a conçu le législateur. Il est donc du devoir de celui-ci de ne point mentionner cet élément de comptabilisation, puisque la simple obligation d'avoir une comptabilité en rend l'usage indispensable.

Cette conclusion s'applique à tous les autres éléments matériels, pièces ou registres, avec d'autant plus de force qu'aucun d'eux n'est absolument indispensable par lui-même, mais ne de-

vient nécessaire ou simplement utile que si le plan comptable adopté en comporte l'usage. On ne saurait concevoir des dispositions légales au sujet de registres tels que le centralisateur, le livre des dépouillements, le livre des balances. Il n'existe aucune règle absolue pour l'emploi de ces derniers. Tout dépend des nécessités de l'entreprise et des connaissances du commerçant ou du comptable.

En conséquence, le législateur ne doit pas plus intervenir dans la question des *moyens matériels* de la tenue des comptes que dans celle des *principes* de la science. Son rôle doit se borner à exiger du commerçant la tenue d'une comptabilité, et, afin qu'il n'y ait pas de doute sur l'objet de cette prescription, à spécifier que celle-ci doit « *faire ressortir annuellement sa situation à l'égard de ses correspondants, son chiffre d'affaires, son bénéfice brut et son bénéfice net* ».

VI. — L'INVENTAIRE.

Nous avons montré qu'au point de vue *théorique*, si la loi ne doit point contenir de dispositions au sujet des principes ou des méthodes comptables, elle doit au contraire, spécifier d'une façon précise les indications auxquelles doit aboutir la comptabilité. De même, au point de vue *pratique*, si le législateur ne doit point édicter de prescriptions sur les moyens matériels d'application des principes ou de la méthode adoptés, il est au contraire indispensable qu'il prescrive la confection des pièces contenant les résultats de la comptabilité.

Ces pièces sont, d'une part, quel que soit le mode de comptabilisation que l'on adopte, l'*Inventaire* et le *Bilan*, d'autre part, selon que l'on applique la partie simple ou une méthode dérivant de la partie double, le *compte d'Exploitation* ou le *compte « Profits et Pertes »*. L'inventaire et le bilan font ressortir la situation du commerçant et son bénéfice net. Le compte d'exploitation ou le compte « profits et pertes », selon les cas, font ressortir le bénéfice brut et le bénéfice net. Nous allons successivement étudier chacun de ces documents.

L'inventaire est le détail des éléments de l'actif et du passif d'une maison de commerce. Il faut distinguer deux catégories de ces éléments : les uns ne peuvent ressortir exclusivement que de la comptabilité, ce sont les soldes débiteurs ou créditeurs des comptes des correspondants; les autres peuvent être obtenus soit par le calcul, soit par un recatement matériel pratiqué en fin d'exercice : ce sont les valeurs des existants en espèces, effets à recevoir, effets à payer, marchandises, immeubles, mobilier, matériel. Dans une maison, où les comptes sont tenus suivant une méthode scientifique, chacune de ces valeurs ressort du calcul : le recatement matériel n'a pour but que de contrôler leur exactitude. Mais ce n'est qu'une exception : généralement la valeur

du stock des marchandises ne résulte point des calculs : elle n'est déterminée que par un inventaire matériel. Pour qu'il en soit autrement, il faut appliquer le principe de la permanence de l'inventaire, qui consiste à remplacer le compte « marchandises » par un compte « magasin » et un compte « ventes » : toute vente est alors inscrite au crédit du compte « magasin » pour le prix de revient de la marchandise vendue et au crédit du compte « vente » pour le prix de vente. La valeur du stock des marchandises peut être obtenue à tout moment par la simple différence entre le débit et le crédit du compte « magasin ». Mais cette méthode est d'un usage assez peu répandu. La presque unanimité des commerçants font à la clôture de l'exercice le recensement des marchandises, non point pour *contrôler* l'exactitude d'un compte, mais pour *connaître la valeur du stock*.

L'inventaire fait l'objet de l'article 9 du Code de commerce ainsi libellé : « Tout commerçant est tenu de faire, tous les ans, sous seing privé, un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers et de ses dettes actives et passives, et de le copier, année par année, sur un registre spécial à ce destiné ». Ces dispositions sont à la fois incomplètes et d'une application difficile. La recherche méthodique des prescriptions que devrait contenir la loi ne peut être faite qu'en examinant successivement chacune des questions suivantes : de quoi doit-on faire l'inventaire ? sur quoi faut-il l'inscrire ? à quel moment faut-il y procéder ? comment doit-il être fait ?

D'après le Code de commerce, ce sont ses effets mobiliers et immobiliers et ses dettes actives et passives que le commerçant doit inventorier. Il faut tout d'abord remarquer qu'il ne s'agit pas d'un inventaire purement commercial ; tous les biens personnels doivent y être compris. L'inconvénient de cette façon de procéder est le même que celui qui résulte en matière d'enregistrement, de l'inscription des opérations privées. Il est impossible, si l'inventaire ne présente pas un caractère exclusivement commercial, d'obtenir de la comptabilité les résultats de l'entreprise. L'introduction de tout ce qui n'est point afférent au commerce aussi bien en matière d'inventaire qu'en matière d'enregistrement des opérations fausse la comptabilité et interdit au commerçant de connaître la marche de ses affaires ; il s'en suit aussi l'impossibilité de donner une base certaine à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Enfin il est évident que dans une société, quelle qu'en soit la forme, on ne saurait faire figurer à l'inventaire les biens personnels de chacun des associés. Aussi est-il indispensable de n'exiger qu'un inventaire *purement commercial*.

Mais comment désigner les divers objets qui devront figurer à l'inventaire ? On pourrait ici reproduire la même comparaison, qui a été faite au sujet des opérations commerciales, entre le système de l'énumération et celui de la désignation d'ensemble. Il suffira d'indiquer que l'énumération, que pourrait contenir

la loi, serait toujours inexacte et incomplète. Pour se faire une idée de la difficulté qu'il y aurait à dresser une telle liste, il suffit de lire le questionnaire, que M. Neymarck avait été chargé de rédiger en 1901 par l'Institut international de statistique sur le meilleur mode de confection des bilans des sociétés anonymes : il comprend particulièrement les deux questions suivantes : quels sont les éléments, qui doivent composer l'actif ? quels sont les éléments, qui doivent composer le passif ? Les réponses qui ont été faites à ces deux questions par des Experts-comptables de diverses nations ne sont point concordantes. Le Code de commerce spécifie que l'inventaire doit comprendre les effets mobiliers et immobiliers et les dettes actives et passives. Le mot « effet » a pris de nos jours un sens si précis que l'expression « effets mobiliers et immobiliers » n'a plus aucune signification. Quant aux dettes actives et passives, ce sont simplement les soldes débiteurs ou créditeurs des comptes des correspondants. Le Code de commerce espagnol prescrit (article 37) que l'inventaire doit contenir : « 1° le relevé exact de l'argent comptant, des valeurs, créances, effets à toucher, biens meubles et immeubles, marchandises et effets de toute nature, qui constituent son actif ; 2° le relevé exact des dettes et des obligations pendantes de toute nature, s'il y en a, qui forment son passif ». Cette liste est évidemment plus exacte et plus complète que celle de notre code, mais nous avons vu qu'une analyse en cette matière est délicate et qu'il faut recourir à une désignation d'ensemble. Au Congrès des comptables français de 1880 M. Gagey proposa la formule suivante : « Tout commerçant est tenu de faire au moins une fois chaque année un inventaire exact, complet et détaillé de toutes les valeurs composant son actif et de toutes les dettes ou passif qui grèvent cet actif. » Il y avait là un essai sérieux de synthèse. Essayons de trouver une formule qui rende cette synthèse complète. L'inventaire comprend deux parties : l'actif et le passif. Tout ce qui compose l'actif, que ce soient des marchandises, des effets, des immeubles, est évidemment un élément de cet actif : c'est là, semble-t-il une tautologie, mais nous verrons qu'il est indispensable d'y recourir, car nous étudierons une règle qui s'applique à chacun des éléments de l'actif et non à ce dernier dans son ensemble. Il en est de même pour le passif. D'autre part l'inventaire doit être exclusivement commercial. Le but sera donc atteint si la loi prescrit que « tout commerçant doit faire *l'inventaire de chacun des éléments de l'actif et du passif de sa maison de commerce.* »

Sur quoi cet inventaire devra-t-il être fait ? Il devra être copié, dit l'article 9, « année par année sur un registre à ce destiné ». Il faut tout d'abord remarquer que cette transcription sur un registre unique est le plus souvent impraticable dans l'industrie et dans le grand commerce. Elle est contraire au grand principe de la division du travail. Sait-on comment on procède au récolement des marchandises dans les grandes maisons de com-

merce et à celui des effets dans les banques? On répartit le travail entre un certain nombre d'employés, qui inventorient chacun sur des feuilles distinctes soit une catégorie de marchandises, soit une catégorie d'effets ou de valeurs quelconques. Ces feuilles sont ensuite rassemblées et permettent de déterminer les totaux partiels et les totaux généraux. Certaines maisons utilisent même à cet effet des registres démontables, dont les feuillets sont distribués avant l'opération et sont remplacés dans la reliure lorsque le récolement est terminé. D'autre part, le livre unique n'aurait pas seulement l'inconvénient dans ces maisons d'empêcher la division du travail : la prescription du Code, qui a en somme pour but de réunir sur un seul registre par ordre de dates un certain nombre d'inventaires annuels, se trouverait matériellement inopérante lorsqu'un seul inventaire exigerait l'emploi d'un registre tout entier et même de plusieurs. Le législateur de 1807 ne pouvait pas prévoir de telles conséquences de l'extension du commerce et de l'industrie. Il est cependant curieux de constater que l'ordonnance de 1673 n'exigeait pas que l'inventaire fût fait sur un livre spécial. Il est évident que l'on ne saurait actuellement méconnaître les nécessités du commerce en cette matière : la loi doit donc prescrire la confection de l'inventaire sans spécifier s'il doit être fait sur un livre ou sur des feuilles volantes.

Mais il ne faut point oublier que si le législateur de 1807 avait pris soin d'exiger un livre unique, que le commerçant devait même faire coter, viser et parapher avant de l'utiliser, et viser annuellement, c'était dans le but d'assurer la garantie de vérité des inventaires. Ainsi que le dit Bédarride dans son *Commentaire du Code de commerce* : « Permettre l'existence de l'inventaire sur des feuilles détachées que le commerçant pouvait soustraire, c'était livrer l'exécution de la loi à la libre volonté de celui-ci et se priver du secours qu'on s'en promettait en cas de faillite. » (1) Il ne faut donc point renoncer à toute prescription légale ayant pour but de garantir la sincérité de l'inventaire. Or, nous verrons que cette garantie peut être obtenue d'une façon beaucoup plus sûre que par l'exigence du registre unique en obligeant le commerçant à dresser un résumé de l'inventaire, qu'on appelle bilan, dont la copie devra être adressée au contrôleur des Contributions directes. *Les résultats de l'inventaire* seront ainsi consignés sur un état, dont il sera plus tard impossible de modifier le contenu, puisqu'une copie de l'original sera entre les mains d'une Administration publique. On peut dès lors sans inconvénients ne plus prescrire que l'inventaire soit copié sur un livre spécial et permettre l'utilisation de procédés matériels conformes aux nécessités du commerce. La loi devra donc se borner à *exiger purement et simplement la confection de l'inventaire*.

(1) BEDARRIDE, *Commentaire du Code de commerce*, Titre II, page 251.

Au point de vue de l'intervalle maximum qui doit séparer deux inventaires successifs, l'article 9 du Code de commerce prévoit une année. Il n'indique point à quelle époque de l'année on doit procéder à cette opération. Serait-il avantageux de fixer une date, la même pour tous les commerçants? Certes, ce système offrirait un moyen de garantie absolu de la sincérité de la plus grande partie des écritures commerciales, à cause du moyen de contrôle qu'il fournirait. Il suffirait, en effet, de prescrire la remise à l'Administration des Contributions directes de la liste des soldes débiteurs et créditeurs des correspondants à la date fixée par la loi. D'une part, cette Administration pourrait facilement, toutes les fois qu'elle le jugerait nécessaire, contrôler l'exactitude de la plupart de ces soldes, car il est évident qu'à une date déterminée le solde créateur d'un correspondant ressortant de la comptabilité d'un commerçant doit être égal au solde débiteur de ce dernier ressortant de la comptabilité du correspondant, si celui-ci est commerçant; d'autre part, comme on ne peut guère apporter après coup de corrections à l'enregistrement des opérations sans modifier le compte d'un fournisseur ou d'un client, et, par conséquent, le solde de ce compte à une date donnée, il serait possible, plus tard, en cas de contestations entre commerçants, de comparer les soldes des comptes qu'ils présentent à la justice avec ceux qu'ils ont fourni en temps voulu à l'appui de leur déclaration du bénéfice net. Mais ce système sûr et harmonieux ne peut être conçu qu'avec l'obligation d'arrêter les écritures et de faire l'inventaire à une date déterminée. Or l'inventaire est une opération qui comporte des travaux très longs : sa durée est souvent de plusieurs jours, quelquefois d'un mois. Il est donc naturel que les commerçants procèdent à ce travail au moment de l'année où leurs occupations professionnelles sont le moins intensives : cette époque varie suivant les professions. Il est évident que ce moment de l'année ne peut être le même pour un marchand de nouveautés et un marchand de vins. Si l'on voulait choisir une date uniforme, il est probable qu'on arrêterait son choix sur le 31 décembre. Mais alors ce serait apporter une gêne considérable à certains commerçants, tels que les fabricants de laine ou les fabricants d'huile, dont la profession est justement absorbante à cette date : ils n'auraient point les loisirs nécessaires pour procéder à l'inventaire, et ce dernier serait très difficile à faire à cause de la dispersion des marchandises : chez le producteur, sur mer, dans les entrepôts, dans les gares, etc. Il faut donc renoncer à cette idée et se contenter de prescrire que l'inventaire devra être fait au moins une fois tous les ans. Il faut aussi remarquer que si sa confection est indispensable lorsqu'on arrête les écritures, elle ne l'est pas moins au moment de l'ouverture d'une maison de commerce. Le premier élément de la comptabilité, lorsqu'un commerçant s'établit, est la valeur de ses apports de toute

nature. La loi devra exiger, en conséquence, que le commerçant *procède à l'inventaire au début de ses opérations commerciales et, dans la suite, tous les ans.*

Comment doit-on procéder à cette opération? Nous avons vu que la valeur des existants peut résulter de la *comptabilité* ou d'un *récolement matériel*. Tandis que le premier procédé ne donne *exclusivement que cette valeur*, le second indique le *détail* des existants; toutefois chacun d'eux sert à contrôler les résultats de l'autre. Aussi est-il nécessaire de les exiger tous les deux. *Il ne faut donc pas que l'obligation de faire inventaire ne soit qu'une répétition de celle de tenir une comptabilité*: il faut que les résultats de l'inventaire ressortent d'un récolement matériel. Pour cela, il est nécessaire de prescrire que chacun des éléments de l'inventaire soit *détaillé*. Il ne suffirait pas d'indiquer que l'inventaire *lui-même* doit être fait en détail, car on pourrait soutenir que ce détail n'est autre chose que la liste des éléments de l'actif et du passif; que dresser l'inventaire détaillé consiste, au lieu de n'indiquer que le total de l'actif et le total du passif, à donner la valeur globale de chacune des parties de ces derniers, marchandises, espèces, effets à recevoir, effets à payer, etc. L'inventaire serait alors réduit à un simple bilan. Au lieu de cela, il faut que ce soit *chacun des éléments* de l'actif et du passif qui soit détaillé, c'est-à-dire que l'inventaire devra comprendre la liste complète des marchandises, des effets, des valeurs de toute nature.

A cette question se rattache celle de l'évaluation des existants. Le questionnaire, que M. Neymarck avait été chargé de rédiger en 1901 par l'Institut international de statistique, sur le meilleur mode de confection des bilans des sociétés par actions, comprend à cet égard trois questions : « Le matériel, les marchandises, les immeubles doivent-ils être décomptés au prix d'achat où au prix auquel ils pourraient être réalisés? — Les valeurs mobilières, rentes, actions, obligations, parts d'intérêts, doivent-elles être décomptées au prix d'achat ou au prix auquel elles sont cotées, à la Bourse, au moment de la clôture de l'exercice social? — Les frais de constitution de la Société, les frais de premier établissement doivent-ils être amortis annuellement ou immédiatement? » En 1902, la Commission extra-parlementaire instituée par le Ministre de la Justice, M. Vallé, en vue d'étudier les réformes qu'il convenait d'apporter à la législation des sociétés par actions, avait aussi chargé M. Neymarck de rédiger un questionnaire : ce dernier comprend au sujet de l'évaluation des existants de nombreuses questions. Il semble que, malgré toute l'importance qu'elles présentent, ces questions ne peuvent faire l'objet de dispositions légales précises et détaillées. Un grand principe les domine : c'est qu'il ne faut jamais *escompter l'avenir* en matière d'évaluation; l'inventaire n'est exact que si l'actif peut être *instantanément réalisable* pour la valeur qui lui est attribuée; pour cela il n'est qu'un

moyen : c'est d'évaluer tous les existants à leur prix de revient. C'est, d'ailleurs, le seul mode d'estimation actuellement employé par les comptables et enseigné dans les écoles commerciales. Il doit seul faire l'objet d'une prescription légale. C'est aux tribunaux civils, de commerce ou administratifs qu'il appartiendra d'apprécier si la façon spéciale dont une valeur quelconque a été évaluée correspond au principe de la loi. Il semble naturel que, pour obéir à ce principe, il faudra estimer les créances pour leur valeur réalisable, les valeurs mobilières d'après leur cours du jour, les meubles et le matériel à leur valeur d'achat diminuée d'un amortissement représentant leur usure, les marchandises à leur prix de revient diminué toutefois de la valeur d'une dépréciation matérielle, si elle s'est produite. Mais tout cela n'est que du détail, qui ne saurait être prévu d'une façon exacte et complète : les solutions des nombreux cas particuliers ressortiront de la jurisprudence; seul le principe général peut être introduit dans la loi, à savoir que l'inventaire doit être fait *au prix de revient*.

Pour résumer cette étude, nous dirons qu'il est du devoir du législateur de prescrire que « *tout commerçant est tenu de faire, au début de ses opérations commerciales, et tous les ans, un inventaire détaillé de chacun des éléments de l'actif évalués au prix de revient et de chacun des éléments du passif de sa maison de commerce.* »

VII. — LE BILAN

Mais ce document n'est point suffisant. Il doit être récapitulé sur un état, qui fera ressortir la situation du commerçant : cet état est le *bilan*. Ce dernier, grâce à une disposition synoptique ingénieuse, permet de comparer par un coup d'œil d'ensemble l'*actif* et le *passif*, leurs *totaux* et leur *composition*. Sa confection est exigée par de nombreux Codes de commerce étrangers, en particulier les Codes allemand (article 39), espagnol (article 37), italien (article 22), hollandais (article 8), japonais (article 26). La législation française sur les sociétés par actions impose même le bilan à ces dernières. Cette pièce, exigée de tous les commerçants, offrirait un avantage considérable. Par une combinaison harmonieuse des lois commerciales et des lois fiscales, elle servirait à assurer dans une certaine mesure la garantie de véracité des écritures commerciales et, particulièrement, de l'inventaire. Comme nous l'avons vu, la confection de ce dernier sur un livre unique étant devenue impraticable, on pourrait l'établir, selon les nécessités de l'entreprise, sur plusieurs registres ou sur des feuillets mobiles, mais les résultats en seraient consignés dans le bilan. Quant

à ce dernier, point ne serait besoin d'en exiger la copie sur un livre spécial, soumis à des formalités, afin d'en empêcher une modification ultérieure. Il suffirait de prescrire dans la loi sur les impôts cédulaires que tout commerçant, après avoir dressé son bilan, devra en envoyer immédiatement une copie au contrôleur des Contributions directes. La possession de celle-ci par le contrôleur, en même temps qu'elle serait utile à ce dernier, *rendrait impossible la modification ultérieure de l'original* ou son remplacement par une pièce fictive en cas de procès ou de faillite. Il s'ensuivrait aussi une conséquence heureuse : c'est qu'afin de pouvoir se servir en cas de nécessité devant la Justice de comptes exacts, le commerçant *aurait intérêt* à adresser au contrôleur à l'appui de ses déclarations des documents véridiques. Il est donc complètement inutile de prescrire que le bilan doit être copié sur un livre.

La loi doit-elle d'autre part indiquer le mode de confection des bilans? Cette question a été très discutée. Comme nous l'avons vu, l'Institut international de statistique chargea en 1901 M. Neymarck, vice-président actuel de la Société d'Economie politique, de rédiger un questionnaire sur le meilleur mode de confection des bilans des sociétés anonymes. En 1902, une Commission extra-parlementaire française chargea aussi cet éminent économiste de rédiger un nouveau questionnaire sur le même sujet. Les réponses qui furent données au premier par des comptables professionnels de diverses nations, chefs de comptabilité de grands établissements, présentent des divergences de vues profondes. Pouvait-il d'ailleurs en être autrement? N'est-il pas évident que l'unification des bilans ne peut résulter que de l'unification préalable de la comptabilité? Celle-ci avait été reconnue impraticable et nuisible; c'était reprendre la même question sous une forme plus défectueuse. D'ailleurs, voici ce qu'a écrit M. Neymarck en 1911, au sujet des travaux de la Commission extraparlamentaire créée en 1902, dans une étude sur les bilans dans les sociétés par actions : « Liberté ou réglementation, telle était l'alternative en présence de laquelle la Commission se trouvait dès le début de ses discussions. C'est à ce dernier système qu'elle s'était résolue tout d'abord, mais elle recula ensuite devant le nombre des questions de détail, qu'il serait nécessaire de réglementer, si on entraînait dans cette voie; elle dut constater toute la difficulté qu'il y aurait à comprendre dans un texte de loi précis l'infinité de détails minutieux que comporte l'établissement d'un bilan. » (1). Et l'auteur des deux questionnaires sur le meilleur mode de confection des bilans des Sociétés par actions ajoutait : « Il ne faut pas regretter l'absence d'une réglementation minutieuse, qui pourrait aisément devenir tracassière et vexatoire. » (1). Mais l'idée de *l'unification des bilans*, qui frappe par sa simplicité

(1) A. NEYMARCK, *Les Bilans dans les Sociétés par actions*, page 14.

les personnes dont la profession ne consiste pas à tenir ou à examiner des livres de commerce, a fait son chemin, et, à propos de la Contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, cette formule est constamment prononcée par certains, qui, ne sachant pas lire les bilans, ont une opinion à leur sujet et estiment qu'il est indispensable de réglementer leur confection. Non, la solution n'est point là : ce n'est pas le mode de confection des bilans qu'il faut réglementer, c'est le Titre II du livre premier du Code de commerce qu'il faut refondre.

La loi sur la tenue des livres et de la comptabilité devra donc prescrire simplement la confection du bilan. Il serait bon qu'elle précise que ce dernier doit être certifié sincère, daté et signé. La loi sur les impôts cédulaires devra d'autre part en exiger l'envoi d'une copie au contrôleur des Contributions directes.

VIII. — COMPTE D'EXPLOITATION ET COMPTE PROFITS ET PERTES

La troisième pièce qui constate les résultats de la comptabilité est, si l'on applique la partie double ou un mode de comptabilisation dérivant de ce système, le compte « Profits et Pertes ». Ce dernier est remplacé dans le système de la partie simple par le compte d'Exploitation. L'un et l'autre indiquent le bénéfice brut et le bénéfice net.

Le compte « Profits et Pertes » est expressément visé par l'article 22 du Code de commerce italien, qui prescrit que l'inventaire doit être complété par ce dernier et le bilan. Mais cette formule oblige le commerçant à tenir une comptabilité en partie double : cela n'est peut-être point abusif dans un pays qui est le berceau de cette méthode, mais nous savons qu'en France une grande partie des commerçants tiennent leurs comptes en partie simple et que beaucoup d'autres ne les tiennent point du tout. Or puisque la partie simple, dont il faut certes souhaiter la disparition progressive parce qu'elle ne contient pas en elle-même sa propre vérification, n'en constitue pas moins un véritable procédé de comptabilisation, il n'est pas possible d'en interdire l'emploi. Il est donc indispensable d'éviter toute formule qui rejette directement ou indirectement ce système.

Le terme généralement employé pour désigner le calcul, qui fait ressortir dans cette méthode le bénéfice brut et le bénéfice net est celui de « *compte d'exploitation* ». Aussi l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 établissant un impôt sur diverses catégories de revenus, qui prescrit que les personnes ou sociétés qui auront, avant le 1^{er} avril de chaque année, remis au contrôleur des Contributions directes un résumé de leur compte profits et pertes de l'année précédente, seront imposés sur leur bénéfice net réel, présente-t-il un *caractère d'exclusivité regrettable*. Combien de commerçants n'appliquant pas la partie double

soit parce qu'ils en croient bien à tort les mystères impénétrables, soit parce que leur degré d'instruction ne leur permet véritablement pas de se l'assimiler, tiennent, en partie simple, une comptabilité claire, régulière, leur donnant toutes les indications nécessaires! Certes, ils ne peuvent avoir un compte profits et pertes, mais, à la clôture de l'exercice, ils dressent un compte généralement présenté de la façon suivante :

Ventes	Fr. 300.000	»
Stock des marchandises à la clôture de l'exercice.....	50.000	»
	350.000	»
Achats	200.000	»
Stock des marchandises au début de l'exercice....	60.000	»
	260.000	» 260.000
Bénéfice brut		90.000
Frais généraux	50.000	»
Amortissements	10.000	»
	60.000	» 60.000
Bénéfice net	Fr. 30.000	»

Ce calcul, que l'on appelle « *compte d'exploitation* », remplace à la fois le compte « marchandises » et le compte « profits et pertes » de la partie double. Ceux-ci se présentent en effet de la façon suivante :

MARCHANDISES

Dort.			Avoir		
A nouveau (stock à l'ouverture)	60.000	»	Par divers (ventes).....	300.000	»
A divers (achats).....	200.000	»	Stock des marchandises à		
A Profits et Pertes (Bénéfice brut)	90.000	»	la clôture	50.000	»
	350.000	»		350.000	»

PROFITS ET PERTES

DOIT			AVOIR		
A Frais généraux.....	50.000	»	Par Marchandises (Bénéfice		
A Amortissements	10.000	»	brut)	90.000	»
A Capital (Bénéfice net)..	30.000	»			
	90.000	»		90.000	»

Le *compte d'exploitation* de la partie simple est donc parfaitement acceptable, parce que chacun de ses éléments ressort d'une véritable comptabilisation. On refuserait donc au commerçant, qui tient une telle comptabilité, la faculté d'être imposé sur son bénéfice net réel! On pourra dire, il est vrai, que ce calcul sera considéré comme équivalent au compte profits et pertes. Mais pour qu'il n'y ait point de doute et puisqu'on emploie couramment pour désigner ce calcul le terme de

« compte d'exploitation », pourquoi ne pas spécifier dans la loi qu'on devra imposer sur le bénéfice net réel *« les personnes ou les sociétés qui auront remis au contrôleur des Contributions directes une copie certifiée conforme de leur compte profits et pertes ou de leur compte d'exploitation de l'année précédente. »*

En ce qui concerne spécialement le compte profits et pertes, on ne s'explique pas les raisons qui ont pu décider le législateur à ne prescrire que la remise de son *résumé* au contrôleur. Ce n'est point, sans doute, pour permettre au commerçant d'envoyer un document ainsi présenté :

PROFITS ET PERTES

DORT				AVOIR	
A divers.....	500.000	»	Par divers.....	700.000	»
Bénéfice net.....	200.000	»			
	700.000	»		700.000	»

Il est évident que ce mot « résumé » doit disparaître. Ce que le commerçant devrait être tenu d'adresser au contrôleur, c'est la *copie intégrale* du compte profits et pertes, *certifiée conforme* à l'original.

Quant à la loi sur la tenue des livres et de la comptabilité, il est inutile qu'elle contienne des dispositions au sujet de ces comptes, car la simple prescription de tenir une comptabilité comporte leur existence.

Alors que l'étude des questions qui se rapportent à l'inscription des opérations a prouvé qu'il est indispensable d'assurer en cette matière au commerçant honnête une complète sécurité, de donner à la Justice des bases sérieuses d'appréciation et de fournir à l'Administration des Contributions directes un moyen de contrôle certain, et que ces résultats ne peuvent être atteints que par des prescriptions légales précises et sévères, l'étude des questions concernant la comptabilité proprement dite a fait, au contraire, ressortir la nécessité de laisser au commerçant la liberté complète quant aux moyens de comptabiliser et de ne lui imposer qu'une seule obligation : celle de tenir *« une comptabilité faisant ressortir annuellement sa situation à l'égard de ses correspondants, son chiffre d'affaires, son bénéfice brut et son bénéfice net »*, complétée par la prescription de procéder *« à la clôture de son exercice à l'inventaire détaillé de chacun des éléments de l'actif évalués au prix de revient et de chacun des éléments du passif de sa maison de commerce, résumé sur un bilan, daté, certifié sincère et signé. »*

D'autre part, la loi fiscale devra prescrire dans tous les cas la remise au contrôleur des Contributions directes *« de copies intégrales et certifiées conformes du bilan et du compte profits et pertes ou du compte d'exploitation »*.

IX. — DURÉE DE CONSERVATION DES DOCUMENTS ET LIVRES

DE COMMERCE

Nous allons traiter ici dans son ensemble une question, qui concerne à la fois les documents commerciaux, l'inscription des opérations et la comptabilité: il s'agit de la durée de conservation des pièces et registres.

De nos jours, le bureau commercial n'est plus un lieu sacré comme le *Καρτοφυλακίον* du citoyen de la Grèce antique ou le *tablinum* du père de famille romain, où tous les livres domestiques étaient conservés *in perpetuam memoriam*: tout ce qui ne sert plus est détruit ou vendu, car les dimensions exigües de la plupart des bureaux ou des salles d'archives ne permettraient pas, surtout dans les grandes villes, de conserver longtemps les multitudes de registres qu'exigent dans un laps de temps même très limité, le nombre de plus en plus considérable des transactions commerciales. Il est cependant indispensable que les documents et les livres de commerce soient conservés un certain temps, afin de pouvoir servir en cas de procès ou en cas de faillite. Le Code de commerce oblige les commerçants à conserver leurs livres pendant dix ans. Mais il ne contient aucune disposition analogue pour l'ensemble des documents commerciaux. L'article 8 prescrit bien de mettre en liasse les lettres reçues, mais une telle prescription manque de clarté et de précision: faut-il entendre que cette mise en liasse devra durer jusqu'au jour où le commerçant cessera l'exercice de sa profession? Dès lors, lorsque ce dernier n'exercera plus son commerce, comme il n'aura plus à mettre en liasse les lettres reçues, il pourra se défaire subitement de toute sa correspondance. La loi exige donc un amoncellement progressif de « lettres missives », qui pourra être détruit en entier dès que le commerçant fermera son magasin. Ce système est contraire à la logique. Le Code suisse des obligations (article 878) a spécifié que « les lettres et les télégrammes recus doivent être conservés pendant dix ans ». C'est une prescription analogue qui devrait être adoptée et étendue à tous les documents commerciaux.

D'ailleurs, c'est l'ensemble des écritures commerciales qui devrait logiquement être envisagé en cette matière. Les documents, les livres d'enregistrement des opérations, les feuilles ou registres qui ont servi à tenir la comptabilité proprement dite forment *un tout inséparable*. Que ce soit en matière de procès ou pour le règlement d'une faillite, c'est l'ensemble des écritures que le tribunal devra avoir à sa disposition. Une pièce isolée ou un seul registre ne donnent souvent aucune indication suffisante et contrôlable. Un examen sérieux des écritures doit comprendre la comparaison des divers documents et livres entre eux, les énonciations des uns corroborant celles des

autres. En conséquence, c'est une prescription d'ordre général que doit contenir la loi..

En ce qui concerne la durée de conservation, l'article 11 fixe un minimum de dix ans pour les livres. A cet égard, le Code de commerce des Pays-Bas (article 9) prescrit une durée de conservation de trente ans. Il semble qu'une durée de dix ans est suffisante : c'est d'ailleurs celle qui a été adoptée par la plupart des législations des pays étrangers, en particulier les législations belge, suisse, italienne, japonaise.

Il est une question que la loi française ne résoud point : c'est celle du *point de départ* de la durée de dix années. Celle-ci doit-elle être comptée à partir de la date de l'opération commerciale qui fait l'objet du litige ou à partir de la date de la dernière écriture passée sur le livre? Dans leur *Manuel de Droit commercial*, MM. Lyon-Caen et Renault répondent ainsi à la question : « La loi ne détermine pas le point de départ du délai de dix ans; il est naturel de le fixer à la date du dernier article de chaque livre. » (1). Cette opinion est parfaitement justifiée, car, tant que le commerçant écrit sur le livre, il est inutile de lui prescrire de le conserver; ce n'est que lorsque le registre est terminé qu'il devient utile d'en exiger la conservation; mais alors la durée que l'on fixe pour celle-ci a pour point de départ le moment où le commerçant n'est plus obligé de conserver son livre par le seul fait qu'il s'en sert. Il serait, toutefois, bien préférable que la loi indiquât expressément ce point de départ, comme le fait l'article 26 du Code de commerce italien, qui le fixe au « dernier article » enregistré, le Code suisse des obligations (article 878), qui spécifie que le délai de dix ans part du jour de la dernière inscription et le Code de commerce japonais (article 28), qui fait commencer ce délai à la date « de fermeture du livre ».

Mais n'y aurait-il pas lieu d'abandonner ces systèmes empiriques et de fixer d'une manière précise dans la loi le point de départ de la durée de conservation des documents et livres d'après des données scientifiques? Un principe est à la base de cette recherche : *les documents et les livres n'ont de valeur que par la comparaison de leurs énonciations*; en cas de faillite, il faut pouvoir, pour un exercice donné, examiner *l'ensemble des écritures commerciales*; même en cas de contestation sur une opération déterminée, il est quelquefois nécessaire d'avoir sous les yeux toute la comptabilité d'une année. En conséquence, ce qu'il faut prescrire au commerçant, c'est la conservation de tous les documents et registres *d'un certain nombre d'exercices*. Il est évident que si l'exercice était toujours d'une année, il suffirait d'exiger la conservation des livres et documents relatifs aux dix derniers exercices; le point de départ du délai serait implicitement indiqué dans cette disposition. Mais, comme le

(1) LYON-CAEN et RENAULT, *Manuel de Droit Commercial*, page

commerçant doit avoir la faculté d'arrêter ses écritures plus d'une fois par an et de changer à son gré la date de clôture de son exercice, il est évident que la loi devra déterminer : d'une part la durée de la conservation, d'autre part, le point de départ de cette durée. La disposition légale sera donc précise et complète, s'il est prescrit que « *tous les documents et livres de commerce doivent être conservés pendant une durée de dix ans à partir du jour de la clôture de l'exercice qu'ils concernent* ». La Justice aura ainsi en toute circonstance à sa disposition *l'ensemble complet des écritures commerciales de dix exercices*.

CHAPITRE IV

Les Formalités

Dans son *Commentaire du Code de commerce*, Bédarride a écrit ce qui suit : « Ce n'était pas tout d'ordonner que les commerçants aient des livres; il fallait, puisque ces livres étaient dans le cas d'être produits en justice et de faire foi de leur contenu, veiller à prévenir tout abus, et pour cela ordonner des mesures propres à en constater l'identité, à en assurer l'exactitude, à en garantir la sincérité. » (1). Il est évident que l'on doit rechercher les moyens d'assurer aux écritures commerciales la plus grande garantie de sincérité. Pour donner à leurs livres un caractère d'honnêteté, les commerçants du Moyen âge inscrivaient souvent sur la première page une formule de piété religieuse. C'est ainsi qu'on peut lire en tête du Grand-livre des frères Bonis, ouvert à Montauban en 1345, la formule suivante : « *Ave Maria grassia plena Dominus tecum, benedicta tu.* » De telles inscriptions ne feraient accorder aujourd'hui aucune créance particulière aux énonciations contenues dans les registres. Nous allons d'abord exposer les mesures légales actuellement en vigueur et montrer qu'elles sont inefficaces et inapplicables; nous examinerons ensuite les propositions qui ont été faites; enfin nous essaierons de déterminer les mesures qu'il serait rationnel d'insérer dans la loi.

I. — FORMALITÉS LÉGALES ACTUELLES

EN VUE D'ASSURER LA GARANTIE DE VÉRACITÉ DES ÉCRITURES

En prescrivant les formalités de la cote, du paraphe et du visa, les rédacteurs de l'ordonnance de 1673 avaient voulu assurer la garantie de véracité des écritures. Le législateur de 1807 n'a fait que modifier la façon de procéder à ces formalités. Celles-ci résultent des dispositions de l'article 11 du Code de commerce : « Les livres dont la tenue est ordonnée par les articles 8 et 9 ci-dessus seront cotés, paraphés et visés soit par un des juges des tribunaux de commerce, soit par le maire ou un

(1) BÉDARRIDE, *Commentaire du Code de Commerce*, Titre II, page 264.

adjoint, dans la forme ordinaire et sans frais. » En outre, l'article 10 prescrit que « le livre journal et le livre des inventaires seront paraphés et visés une fois par année. — Le livre de copies de lettres ne sera pas soumis à cette formalité. »

Il est nécessaire de bien définir chacune des mesures prévues par la loi. Le premier groupe comprend *la cote, le paraphe et le visa préalables* : ces formalités doivent avoir lieu avant qu'il soit fait usage du registre. La cote consiste dans le foliotage des pages du livre : son but est d'empêcher la *suppression* ou l'*intercalation* des feuillets. Le paraphe est une signature abrégée du juge ou du maire apposée sur chacune des pages afin de rendre impossible la *substitution* d'un feuillet à un autre : pour avoir recours à cette fraude, il serait indispensable d'imiter la signature d'un magistrat, de faire en conséquence un faux en écriture publique. Quant au visa, c'est un procès-verbal dressé sur la première ou la dernière page du registre constatant l'exécution des formalités, le nombre des feuillets du registre, le nom du commerçant qui doit l'utiliser, le nom du magistrat qui a procédé à l'opération, et la date..

Le deuxième groupe comprend *le paraphe et le visa annuels*, qui sont placés à la suite de la dernière écriture figurant sur le livre au moment de leur exécution. Alors que les mesures précédentes ont pour but d'empêcher la suppression, l'intercalation ou la substitution de feuillets, ces dernières sont prescrites pour éviter la *substitution d'un registre à un autre*. Beaucoup de débiteurs, sur le point de faillir, fabriquent de nouveaux registres. C'est même une industrie courante et lucrative que de fabriquer des écritures fictives pour les faillis ou les aspirants à la faillite. Le paraphe et le visa annuels se trouvant insérés parmi les écritures commerciales, il est difficile, même si l'on a pris la précaution de faire coter et parapher plusieurs registres, d'opérer une substitution.

Toutes ces formalités, dont certaines n'ont aucune raison d'être, sont impraticables et depuis longtemps tombées en désuétude.

Tout d'abord, la cote, le paraphe et le visa préalables sont inutiles. Ils ont été créés en vue d'empêcher la suppression, l'intercalation ou la substitution des feuillets. Ces mesures étaient alors justifiées par la texture des livres dont se servaient généralement les commerçants : ceux-ci étaient de simples cahiers cousus, dont il était facile d'enlever une feuille double. Cette fraude était donc rendue difficile par le numérotage des folios et l'apposition d'un paraphe du magistrat sur chacun d'eux. Mais de nos jours il n'en est plus ainsi. D'une part, avec le développement du commerce, le nombre des livres qui devraient être soumis à la cote et au paraphe est tellement considérable, qu'il serait matériellement impossible pour les juges consulaires, les maires et les adjoints, de parapher eux-mêmes tous les feuillets : aussi laisse-t-on ce soin à des *employés*

du greffe, qui utilisent à cet effet une *griffe automatique*, numérotant et paraphant tout à la fois; le magistrat ne signe que la première et la dernière page. D'autre part, l'industrie fabrique actuellement des registres d'une contexture telle qu'il est presque impossible d'en enlever des feuillets ou d'en déranger la reliure, sans laisser de traces de ces opérations. Aussi en arrive-t-on à cette situation bizarre, qu'étant donnée la facilité d'imiter l'empreinte de la griffe mécanique, c'est beaucoup moins les formalités légales que la difficulté matérielle due à la contexture des livres, qui empêchent la suppression, l'intercalation ou la substitution de feuillets. Il faut aussi remarquer qu'il est possible de faire coter et parapher un double jeu de registres.

En ce qui concerne, au contraire, le *visa annuel*, qui a pour but de rendre impossible la substitution d'un registre à un autre, *son utilité est plus grande*. Lorsque le visa d'un magistrat figure dans l'intérieur d'un livre parmi les écritures qu'il contient, il est difficile de changer ce livre. Mais l'inefficacité de cette mesure n'en subsiste pas moins, car, à moins que la Justice ne tienne une comptabilité sérieuse des visas qui sont apposés, le commerçant qui a l'intention de frauder tout en ayant des livres revêtus des formalités légales, peut tenir deux jeux de registres et faire viser tous les ans les livres fictifs.

Mais toutes ces formalités ne sont pas seulement inefficaces, elles sont surtout impraticables. En 1881, dans un article du journal *l'Événement*, M. Eugène Léautey père a montré l'impossibilité d'une application intégrale des prescriptions légales : « A Paris, et d'après une statistique toute récente dressée sur notre prière à l'Annuaire Didot-Bottin, il y a environ un commerçant sur vingt habitants, soit un chiffre respectable d'à peu près cent mille commerçants et industriels, tous également tenus d'avoir des livres de commerce.

« Or, supposons qu'en moyenne, chaque commerçant utilise par année deux « livre-journal » — c'est un minimum — et voilà déjà que MM. les Juges auraient deux cent mille registres à coter et à parapher annuellement. Est-ce là tout? Non, car il faut également que le livre d'inventaires soit coté et paraphé. Toutefois, ce livre durant ordinairement plusieurs années, nous n'en parlerons que pour mémoire.

« Mais tout commerçant étant tenu de présenter chaque année au visa la dernière page écrite de son journal et de son livre d'inventaires, voilà de nouveau deux cent mille registres sur lesquels MM. les Juges auraient à apposer leur signature. C'est donc, au bas mot, environ quatre cent cinquante mille registres que nos magistrats consulaires devraient coter, parapher et viser annuellement, si, d'aventure, MM. les commerçants se mettaient à prendre la loi au sérieux et à l'observer strictement, ce qui, par parenthèse, serait à coup sûr le meilleur moyen d'en obtenir une revision immédiate. » M. Eugène Léautey père constatait ensuite qu'il aurait fallu coter 1.250 registres par jour

et que ce travail aurait dû être effectué par les quatorze juges dont se composait alors le tribunal de commerce.

Il faut aussi faire ressortir l'inconvénient qui résulterait de l'obligation dans laquelle se trouveraient les commerçants, dont le plus grand nombre arrêtent leurs écritures fin juin ou fin décembre, qui porteraient ensemble leurs livres au tribunal pour l'apposition du visa annuel, d'attendre qu'ils soient visés pour pouvoir les utiliser : ils s'en trouveraient certainement privés pendant un certain temps et leurs écritures seraient à la merci de toutes les indiscretions.

Avec le développement des transactions commerciales, les difficultés d'application des formalités prévues par la loi deviennent de plus en plus grandes : on peut affirmer toutefois que cette application est absolument impossible dans les grandes villes. Elle est d'ailleurs depuis longtemps presque tombée en désuétude.

Avant même la rédaction du Code de commerce, en 1761, Jousse, traitant de l'article 3 de l'ordonnance de 1673, écrivait : « Aujourd'hui, toutes ces formalités ne sont plus guère observées dans l'usage. On n'y tient pas même la main dans les juridictions consulaires et ce défaut d'observation de la loi a même été autorisé par des arrêts. » (1) De la Porte constatait aussi en 1769 qu'il y avait « très peu de négociants ou marchands, tant en gros qu'en détail, pour ne pas dire point du tout, qui fassent parapher et coter leurs livres. » (2) Les prescriptions du Code de commerce n'ont point été mieux appliquées. De nos jours, il y a à Paris très peu de commerçants qui soumettent leurs registres à la formalité de la cote et du paraphe et il n'y en a pas dix, qui les soumettent au visa annuel.

Ces mesures prévues par la loi, qui sont inefficaces, dont l'application est impossible et qui sont presque tombées en désuétude, présentent enfin un grave inconvénient : elles servent de pavillon à la mauvaise foi. On a vu des commerçants sans scrupules soumettre leurs livres à toutes les formalités légales pour donner une apparence de sincérité à des écritures fausses et tromper ainsi leurs correspondants et les juges.

Aussi n'est-il point étonnant que la suppression immédiate de la cote, du paraphe et du visa ait été réclamée par les Congrès nationaux de comptables et par certaines Chambres de commerce. L'opinion de MM. Lyon-Caen et Renault, qui fait autorité en la matière, est ainsi exposée dans leur *Manuel de Droit commercial* : « En présence de la désuétude presque complète des articles 10 et 11 et de l'inefficacité des sanctions édictées par la loi, il semblerait plus rationnel de supprimer ces formalités. Il est toujours fâcheux qu'une loi subsiste, alors qu'elle n'est pas appliquée. On ne peut songer à rendre plus sérieuses les sanc-

(1) JOUSSE, *Sur l'article 3, Titre II de l'ordonnance de 1673.*

(2) DE LA PORTE, *La Science des Négociants et teneurs de livres.*

tions légales, les formalités dont il s'agit n'ont pas une utilité assez grande pour cela. » (1).

II. — SOLUTIONS PROPOSÉES. — LA CENTRALISATION

S'il est démontré que les formalités actuelles doivent être supprimées, la question se pose de savoir s'il est nécessaire de prescrire des mesures nouvelles plus efficaces et plus pratiques.

Il est à remarquer que la suppression *pure et simple* de toute formalité destinée à assurer une certaine garantie de véracité des écritures n'a guère été proposée : les partisans de l'abolition des dispositions légales actuellement en vigueur préconisent généralement de *nouvelles prescriptions*.

L'une des solutions proposées, qui mérite un sérieux examen, est celle de la *centralisation obligatoire* des écritures dans le cas où le commerçant ouvrirait simultanément plusieurs livres d'enregistrement. A vrai dire, cette proposition ne tendrait pas à remplacer les formalités actuelles par de nouvelles, mais à les rendre compatibles avec la faculté d'employer plusieurs registres pour l'inscription des opérations commerciales. Au lieu de rendre les formalités obligatoires pour tous ces livres, ce qui n'est point concevable à cause de leur nombre, le centralisateur seul y serait soumis.

L'idée fondamentale de cette conception est la suivante : le centralisateur, indiquant pour des périodes déterminées, mois par mois par exemple, *les relations des comptes entre eux*, si ce livre est soumis à des formalités qui empêchent des modifications ultérieures, on pourra toujours connaître le *total des sommes afférentes à chacun des éléments de l'enregistrement* pour un mois déterminé et voir si les mentions des *livres particuliers* correspondent bien à ces indications.

Les avantages de cette mesure, destinée à assurer la garantie de véracité des écritures ont été clairement exposés par M. Courtin : « Le Grand livre ou le Centralisateur des journaux, a écrit ce dernier, sont les seuls livres sur lesquels on puisse synthétiser les écritures.

« Si la réflexion ne primait pas sur le premier mouvement de la pensée, on serait tenté de donner la préférence au Grand-livre. Le report direct à ce registre des écritures des journaux spéciaux simplifierait certainement, dans bien des cas, le travail; mais, malheureusement, ce mode de centralisation n'offre pas assez de garantie contre la fraude.

« En effet, ne pourrait-on pas laisser des lignes en blanc à quelques-uns des comptes du grand livre, et venir les remplir pour ses besoins, quelques mois, ou quelques années après, au moyen d'écritures créées à dessein sur un nouveau journal, ou

(1) LYON-CAEN et RENAULT, *Manuel de Droit Commercial*, 2^e édition, 1889, page 268, N^o 288^{bis}.

ajoutée à d'anciens journaux, sur lesquels on aurait laissé avec intention une place en blanc.

« Ne pourrait-on pas aussi substituer un journal à un autre journal et changer quelques feuillets au Grand-livre? Cela s'est fait trop souvent, malgré les prescriptions du journal unique; que serait-ce si nous en augmentions la facilité.

« Il ne pourrait en être de même avec le Centralisateur des journaux. Ce livre étant coté, paraphé et visé, et les écritures y étant centralisées, au moins une fois par mois, dans l'ordre de leur date, il serait absolument impossible de venir y introduire après coup des écritures ayant un caractère frauduleux, lors même qu'on serait parvenu à les inscrire par des moyens détournés sur un journal spécial. » (1).

Tels sont les arguments qui militent en faveur de la centralisation obligatoire des écritures. Mais cette mesure ne serait point sans présenter de graves inconvénients.

Elle constitue tout d'abord *une obligation en matière de comptabilité proprement dite*. On ne peut, en effet, tenir ses comptes en partie simple, si l'on est obligé de procéder à la centralisation, telle qu'elle est définie dans l'enseignement; il serait possible, dira-t-on, de remplacer ce terme par celui de récapitulation, mais ce dernier n'implique rien de précis : chacun pourrait lui attribuer le sens qui lui plairait et ce ne serait pas le rôle du législateur d'indiquer ce qu'il faut entendre par récapitulation *dans chacun des systèmes de comptabilité*. On peut aussi tenir ses comptes en partie double sans se servir de la centralisation et il est même possible d'utiliser plusieurs livres d'enregistrement sans recourir à cette opération. Dans une étude spéciale sur ce sujet, M. Faure a écrit que « la méthode de la centralisation des écritures journalières paraît, dans l'état actuel de la science comptable, réunir le maximum d'avantages. » (2). Certes, nous souscrivons avec empressement à une opinion si exacte. Mais peut-on vraiment imposer cette méthode à tous les commerçants? Bien qu'elle soit excellente, il faut reconnaître qu'elle a été combattue par des professionnels compétents. M. Eugène Léautey père n'a-t-il pas écrit ce qui suit : « Ainsi, parce qu'un commerçant est obligé, par exemple, d'avoir six journaux, il faudrait encore qu'il en eût un septième récapitulatif. — Mais, répondra le commerçant, mes six journaux me renseignent suffisamment et je n'éprouve pas le besoin de les transcrire sur un septième journal; il me suffit que les sommes qu'ils contiennent soient reportées au Grand-livre des comptes généraux et à celui des comptes personnels. » (3). Citons aussi cette opinion de M. Pigier père : « Le journal proprement dit n'est pas un élément essentiel de la comptabilité;

(1) LÉOPOLD COURTIN, *Etude sur la réforme des articles du Titre II du Code de Commerce*, page 36.

(2) G. FAURE, *La Centralisation des écritures journalières*, page 16.

(3) EUGÈNE LEAUTEY (père), *Questions actuelles de comptabilité*, page 331.

reproduction sommaire selon la formule des écritures consignées aux livres auxiliaires, il n'exprime rien que ces livres ne mentionnent d'une manière plus claire et plus explicite. Dans la pratique, lorsqu'il y a impossibilité de faire le journal, on le supprime, et, considérant alors les livres auxiliaires comme autant de journaux, on en fait le report jour par jour aux comptes courants et aux comptes collectifs. » (1). L'emploi d'un Centralisateur n'est donc point d'une nécessité absolue. Il convient de faire remarquer que dans les deux pays où la pratique de la tenue des livres est passée dans les mœurs, l'Angleterre et les Etats-Unis, ce livre n'est généralement pas employé. Il serait donc véritablement abusif, par l'obligation d'appliquer le principe de la centralisation, d'interdire au commerçant l'adoption de systèmes de comptabilité, auxquels il n'est pas applicable. Nous avons, en effet, longuement démontré que l'obligation d'appliquer un principe de comptabilité a pour conséquence *l'élimination* de certains modes de comptabilisation.

En second lieu, si l'obligation d'utiliser un livre centralisateur coté, paraphé et visé est conçue dans le but de diminuer le nombre des livres soumis à ces mesures, leur application au seul centralisateur devant garantir la véracité des écritures à la fois de ce dernier et des livres d'enregistrement, il n'en est pas moins vrai que ces formalités subsistent et présentent tous les inconvénients que nous avons déjà constatés.

D'autre part, en supposant que les formalités actuelles appliquées au Centralisateur puissent garantir la *vérité de son contenu*, il est évident qu'elles ne garantissent pas l'exactitude *des écritures que contiennent les livres d'enregistrement*. Il n'est pas possible de prétendre que, dans le cas où l'on pourrait empêcher toute modification ultérieure des *mentions du Centralisateur*, on empêcherait en même temps toute falsification *des inscriptions portées sur les livres particuliers*. Cet élément de la comptabilité ne contient que des *totaux* et des *relations globales* entre les comptes. Par conséquent, on peut à tout instant, en vue d'un procès, fabriquer de nouveaux livres d'enregistrement *absolument faux dans leurs détails*, bien qu'aboutissant aux *résultats généraux* indiqués par le Centralisateur.

Enfin, n'est-il pas anormal de soumettre à des formalités, qui donnent une certaine présomption d'exactitude, un livre qui ne contient point des *écritures de premier jet*, des mentions d'opérations faites *au moment de leur réalisation*? La cote, le paraphé, le visa préalables ayant pour but d'empêcher la suppression, l'intercalation ou la substitution de feuillets et le visa annuel destiné à rendre impossible la substitution d'un registre à un autre, ont leur raison d'être s'ils s'appliquent à des livres d'enregistrement. Ces derniers, sur lesquels on inscrit les opérations commerciales au moment où elles ont lieu, telles qu'elles sont réalisées, *le plus souvent sans avoir le temps de réfléchir aux fraudes que l'on pourrait commettre*, présentent une cer-

(1) FIGIER (père). *Méthode pratique*.

laine garantie de véracité dans leurs énonciations, que ne saurait offrir un livre rédigé *à loisir*. Suivons les phases de la tenue des livres dans l'hypothèse où les registres particuliers ne seraient point soumis à des formalités, alors que ces dernières seraient appliquées au Centralisateur: le commerçant inscrit tout d'abord ses opérations d'une façon exacte, au fur et à mesure qu'elles sont réalisées, sur ses divers registres de vente, caisse, etc.; à la fin du mois, *à tête reposée*, il procède à la centralisation de ces écritures; mais, à ce moment, il peut, si bon lui semble sans aucune difficulté *modifier ses livres de détail* dans le sens qui pourra lui être utile, soit en vue d'un procès, soit en prévision d'une faillite, soit dans le but de payer moins d'impôt, au moyen d'additions d'écritures dans des blancs laissés intentionnellement à cet effet ou par tout autre procédé: il peut même *changer* un ou plusieurs de ces livres, qui ne portent aucune cote, aucun paraphe, aucun visa, par des registres fabriqués de toutes pièces; et *c'est après avoir falsifié, comme il l'entend, ses écritures*, qu'il peut procéder à leur *centralisation* sur le livre centralisateur coté, paraphé et visé, qui devra être considéré en justice comme *le document le plus digne de foi*.

Nous rejeterons, en conséquence, une conception qui présente l'inconvénient de créer des obligations en matière de comptabilité proprement dite et d'éliminer certaines méthodes comptables, que certains commerçants peuvent seules s'assimiler en raison de leur simplicité, qui ne supprime point les défauts des formalités actuelles de cote, paraphe et visa préalable et annuel, qui n'empêche nullement la modification ultérieure des écritures de détail et qui, en permettant même l'élaboration d'un livre centralisateur d'apparence régulière, bien qu'inexact, offre à la mauvaise foi un bouclier, dont des commerçants sans scrupules pourraient user à l'égard de leurs correspondants et des juges.

De nombreuses propositions ont été faites pour assurer la garantie de véracité des écritures. Mais, si quelques-unes procèdent souvent de conceptions justes et adroites, elles paraissent toutes être incomplètes et ne pas présenter un degré d'efficacité en rapport avec la gêne qu'elles imposent au commerçant.

Au premier Congrès des comptables français, en 1880, M. Lamy avait proposé un vœu selon lequel tout commerçant devait établir « la nomenclature, à la suite de l'inventaire, de tous les livres qui ont servi à l'enregistrement des opérations, suivie elle-même de la signature du commerçant ». M. Boullaud avait, de son côté, demandé qu'il fût permis à tout commerçant d'employer autant de livres qu'il le jugerait nécessaire pour la bonne gestion de ses affaires, « à charge par lui d'en faire la déclaration intégrale au tribunal de commerce ».

En 1889, M. Courtin avait conçu l'idée de faire viser les livres une ou plusieurs fois par an sur place par un fonctionnaire.

M. Marchal a émis dans une étude publiée en 1901 par la revue « Banque et Commerce », de Lyon (1), l'idée originale de contraindre les fabricants de registres à établir les livres au moyen de papier filigrané : le filigrane porterait la marque du fabricant, le mois et l'année de la fabrication; les pages seraient numérotées; les livres seraient visés seulement par premier et dernier feuillet au greffe du Tribunal. De plus, il serait conservé au greffe un état des livres présentés aux formalités, dont une copie serait remise au commerçant. Une mesure analogue à cette dernière est prescrite par le Code de commerce italien, dont l'article 34 est ainsi libellé : « Dans chaque tribunal de commerce, on tiendra un registre, sur lequel seront portés les noms des commerçants, qui auront présenté leurs livres, avec indication de la nature de ces livres et du nombre des feuillets paraphés; on observera la même chose quant au visa annuel du livre journal. » Ces prescriptions sont évidemment inapplicables, puisqu'elles constituent une aggravation du travail résultant des formalités de cote, paraphe et visa, qu'il est déjà impossible aux tribunaux de commerce d'exécuter.

III. — MESURES QU'IL SERAIT RATIONNEL D'ÉDICTER

Au lieu d'essayer de concevoir suivant un procédé empirique des mesures qui paraîtraient efficaces, il faut envisager la question d'une façon méthodique.

Un principe fondamental est à la base : *il ne faut point songer à assurer la garantie de véracité des écritures*. Il est évident qu'on ne pourra jamais empêcher un commerçant d'écrire sur ses livres autre chose que ce qui devrait y être écrit, même si l'on parvient à le forcer à mentionner ses opérations au moment même où il les réalise. La garantie de sincérité des écritures ne pourrait être obtenue que par l'obligation de rédiger une pièce justificative pour toute opération commerciale, quelle qu'en soit la nature; or nous avons reconnu l'impossibilité actuelle d'une telle prescription.

Mais, si l'on ne peut pas assurer *la garantie de véracité des écritures*, on peut au moins essayer d'assurer *l'impossibilité de substitution des livres* et même des feuillets sur lesquels les mentions originales ont été inscrites. L'addition, la suppression et la substitution des feuillets étant rendues très difficiles par la contexture actuelle des registres, dont la reliure ne peut être dérangée sans qu'il en reste de traces, il semble que la seule obligation d'utiliser des livres d'enregistrement reliés et foliotés à l'avance suffirait à assurer dans une certaine mesure la garantie d'identité des feuillets. On n'aurait donc à rechercher des formalités que pour assurer l'identité des livres. Ce résultat ne

(1) J. MARCHAL, *A Messieurs les Juges des Tribunaux de Commerce*, Revue « Banque et Commerce », Lyon, Février 1901. n° 30.

paraît point impossible à atteindre et il présenterait pour la justice des avantages considérables.

Ici s'impose un nouveau principe : les livres, dont il convient d'assurer la garantie d'identité doivent être ceux qui contiennent *les écritures de détail et de premier jet*, et non les livres de *récapitulation* ou de *comptabilité*, rédigés à tête reposée. Il faut tout d'abord remarquer que soumettre les uns et les autres aux mesures légales serait un double emploi, une obligation inutile et abusive; donc, puisqu'il ne faut appliquer ces mesures qu'à l'une de ces deux catégories de livres, c'est évidemment à la première.

D'une part, les livres d'enregistrement contiennent la mention de *chacune* des opérations commerciales. Au cours d'un procès, le juge a besoin de savoir s'il a bien devant lui le registre sur lequel a été portée dès la réalisation de l'opération, qui fait l'objet du litige, une inscription telle que la suivante :

« 12 juin 1918. — Doit Jean 100 boîtes papier à lettre « azur » 500 francs. »

Peu lui importe d'être sûr que le livre sur lequel est mentionnée pour le mois de juin l'indication suivante :

« Clients à Marchandises 60.000 francs »

soit bien celui où cette mention a été inscrite à l'origine. L'identité de ce dernier ne prouve nullement, comme nous l'avons démontré, l'identité des livres particuliers, puisqu'il suffit d'apporter aux mentions contenues dans ces derniers des modifications *égales et de sens contraires* pour que les totaux soient conformes à ceux qui figurent sur le Centralisateur.

D'autre part, on accorde aux registres tenus au courant au fur et à mesure de la réalisation des opérations une certaine confiance basée sur la présomption que le commerçant n'a pas eu le *loisir*, ni l'*idée subite* ni l'*intérêt immédiat* de porter une fausse indication : si l'on ne peut alors, à cause de l'application à ces livres de mesures légales, leur substituer des registres rédigés après coup, le juge aura entre les mains un élément, dont il pourra toujours, certes, apprécier la valeur par des considérations de toutes sortes, mais un *élément sérieux*; au contraire, les livres de récapitulation, rédigés *à tête reposée*, au moyen des indications contenues sur des registres de détail, auxquels on peut en substituer d'autres, parce qu'aucune mesure légale n'empêche cette substitution, *n'offrent aucune confiance*: peu importe dès lors qu'on ne puisse les remplacer par de nouveaux registres à cause des formalités dont ils sont revêtus, puisqu'ils ne constituent point déjà un élément sérieux, étant donnée la trop grande *facilité de fraude*, qui préside à leur rédaction.

Il est enfin un dernier principe qu'il est indispensable d'observer: c'est qu'aucune obligation ne doit être imposée au commerçant si elle ne présente pas une réelle utilité. La gêne qu'on lui impose doit être en rapport avec le degré de sécurité résultant des formalités.

En conséquence, le problème à résoudre se trouve posé d'une façon précise. Il s'agit d'assurer l'impossibilité de substitution des livres d'inscription des opérations en n'imposant au commerçant que des formalités strictement en rapport avec le degré de sécurité qu'elles lui procurent.

Or, une seule mesure peut garantir l'identité d'un livre : c'est le *visa* apposé dans *l'intérieur du registre parmi les écritures commerciales*. Ce visa, tel qu'il est prescrit par le Code de commerce, est inapplicable et inefficace : inapplicable parce que le nombre des magistrats qui doivent l'apposer est infime par rapport au nombre considérable des livres à viser ; inefficace, parce qu'il est possible de tenir deux jeux de registres, que l'on peut faire viser sans difficulté. Il faudrait dès lors, d'une part, imaginer un procédé pratique pour l'apposition des visas, de telle sorte que l'on puisse exiger que chaque livre d'inscription des opérations soit *visé au moins une fois par an à la diligence du commerçant* et, d'autre part, créer un *visa apposé à domicile sans avertissement*.

La première partie de ce système pourrait comporter, soit la désignation d'un assez grand nombre de fonctionnaires pour l'apposition des visas, soit l'adoption d'un procédé facilitant cette opération. Dans son allocution à la réunion des experts-comptables de Paris du 14 février 1918, M. Petit, l'éminent Président du Tribunal de commerce de la Seine, a reconnu que la formalité du visa pourrait être rendue facile et qu'il serait possible de trouver un moyen de donner aux livres « une authenticité et une garantie résultant d'un visa ou d'un cachet apposés au Tribunal de commerce ».

Mais il serait indispensable de compléter cette mesure par le visa inopiné qu'aurait le droit d'apposer sur les livres d'inscription des opérations un fonctionnaire désigné par la loi. Ce dernier ne pourrait être, d'ailleurs, que le contrôleur des Contributions directes, qui déjà peut procéder à l'examen de la comptabilité pour la vérification des déclarations. Il n'y aurait là aucune innovation dans notre législation, puisqu'en vertu de l'article 25 de la loi du 31 décembre 1917 sur les paiements, le commerçant est tenu de représenter aux agents spéciaux des finances les livres dont la forme a été déterminée par un règlement d'administration publique. Ce dernier a, d'ailleurs, fixé d'une façon précise le caractère de cette obligation, puisqu'il spécifie (article 19) que le livre spécial et les carnets à souche devront être représentés « à toute réquisition ». Une mesure identique pourrait être prise pour le visa des livres d'inscription des opérations commerciales : la loi spécifierait que le contrôleur des Contributions directes peut, soit à l'occasion de l'exercice de ses fonctions, soit inopinément, demander la représentation des livres pour y apposer son visa. Il est bien entendu qu'aucune obligation précise ne serait imposée en cette matière à ce fonctionnaire, qui est déjà surchargé de travaux extrême-

ment délicats. Il n'apposerait son visa que lorsqu'il le désirerait et sur les livres qu'il demanderait. Cette mesure constituerait un obstacle sérieux à l'utilisation d'un double jeu de registres.

Elle offrirait, d'autre part, un avantage considérable en ce qu'elle obligerait le commerçant à mettre ses livres régulièrement au courant. Or, comme nous l'avons vu, il n'est pas de garantie plus sûre de l'inscription exacte des opérations que sa chronologie rigoureuse.

Il est enfin une dernière mesure, qui compléterait ce système destiné à empêcher les falsifications ultérieures d'écritures : c'est l'envoi au contrôleur, *à la clôture de l'exercice*, de copies *des documents* contenant les résultats de la comptabilité, c'est-à-dire, d'une part, *le bilan*, d'autre part, *le compte d'exploitation* ou *le compte profits et pertes*. Mais ce n'est point dans un délai ayant pour point de départ le 1^{er} janvier que ces pièces devraient lui être adressées : c'est dans un délai courant *à partir du jour où le bilan de l'exercice est arrêté*. Ce délai ne devrait pas être d'une longue durée, mais de *quelques jours* seulement. Il est évident qu'un long délai ne saurait être justifié en la matière : un commerçant, qui a clos son exercice le 30 juin et qui a matériellement arrêté et signé son bilan le 15 juillet, pourrait fort bien envoyer une copie de ce bilan au contrôleur avant le 20 juillet. Peu importe la déclaration du bénéfice du dernier exercice faite après le 1^{er} janvier : il s'agit surtout d'obtenir que *chaque fois qu'un commerçant arrête effectivement son bilan*, c'est-à-dire lorsqu'il le signe, *il en envoie immédiatement un double au contrôleur en même temps qu'une copie du compte d'exploitation ou du compte profits et pertes*. Cette conception est si simple, si claire, si efficace, qu'elle ne saurait être combattue de bonne foi.

Abandonner la recherche de toute formalité destinée à assurer la garantie de véracité des écritures, ne chercher qu'à rendre impossible la substitution des livres d'inscription des opérations, et, pour cela, n'imposer au commerçant que le minimum d'obligations, telles sont les idées directrices qui s'imposent au législateur. Il semble que le *maximum de garantie* sera obtenu avec le *minimum d'obligations*, si, à un *procédé matériel pratique destiné à identifier les livres d'inscription des opérations*, on joint le *visa inopiné du contrôleur des Contributions directes* et l'envoi à ce dernier, non pas dans un long délai ayant pour point de départ le 1^{er} janvier, mais dans un délai très court partant du jour de l'arrêté effectif du bilan *de copies intégrales, certifiées conformes et signées*, d'une part, du bilan, d'autre part, du compte d'exploitation ou du compte profits et pertes.

CHAPITRE V

Les Sanctions

Nous lisons dans le *Commentaire du Code de commerce* d'Alauzet que « la plus grande difficulté est de trouver une sanction pour obliger tous les commerçants à se soumettre aux prescriptions de la loi et de déterminer, en outre, quelle foi sera due en justice aux énonciations portées sur les livres » (1). Cette question est certainement délicate et, au cours des âges, elle a reçu des solutions très diverses. Les citoyens de la Grèce antique exigeaient en matière de comptabilité une régularité rigoureuse : la moindre omission entraînait incapacité pour des fonctions publiques et en même temps la déconsidération. C'était là une sanction morale, dont l'effet ne serait peut-être point suffisant de nos jours. Les Romains n'établirent pas de sanctions précises pour la tenue régulière des livres. Les rédacteurs de l'ordonnance de 1673, au contraire, recoururent à la sanction la plus sévère : ils n'hésitèrent pas à punir le marchand qui n'aurait pas tenu ses livres conformément à la loi, de la peine de mort. Une telle sanction ne pouvait offrir aucune efficacité à cause de sa rigueur outrée : elle ne fut pas appliquée. Quant au législateur de 1807, il a créé un système de sanctions diverses, qui sont d'une application difficile due à des contradictions contenues dans les textes.

Nous allons d'abord exposer le système actuel, dont nous montrerons les défauts, puis nous examinerons la solution rationnelle, qu'il conviendrait d'adopter.

I. — LES SANCTIONS ACTUELLES

Au lieu d'étudier cette question dans son ensemble et de fixer des règles précises et exclusives, le législateur de 1807 a dispersé dans divers Codes les dispositions relatives aux sanctions en matière de tenue des livres de commerce.

Dans l'élaboration du Titre II du Code de commerce, il a voulu subordonner à l'exécution des mesures et formalités qu'il

(1) ALAUZET, *Du Commentaire du Code de commerce et de la législation commerciale* (1868).

avait prescrites pour la tenue des livres, la force probante de ces derniers. Or, dans la rédaction du Code civil, de telles considérations ne pouvaient être envisagées. Aussi en est-il résulté des contradictions.

La législation actuelle en matière de livres de commerce comprend deux sortes de sanctions : les unes ont pour but de déterminer l'emploi de ces livres comme moyens de preuve en justice; on peut les appeler sanctions commerciales. Les autres concernent le règlement des faillites : ce sont les sanctions pénales. Nous allons examiner successivement chacune de ces catégories.

Une question domine toute l'étude de la force probante des livres de commerce : les livres tenus conformément à la loi doivent-ils seuls être admis comme moyens de preuve?

Il est absolument impossible de répondre à cette question, si l'on s'en tient exclusivement aux prescriptions des textes légaux.

Tout d'abord, selon l'article 12 du Code de commerce : « Les livres régulièrement tenus *peuvent* être admis par le juge pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce. » Il n'est ici question que des livres régulièrement tenus, c'est-à-dire conformes aux dispositions des articles 8 à 11. Il ressort du texte de l'article 12 qu'ils seront, selon les cas, admis ou non comme moyens de preuve.

L'article 13 concerne au contraire les livres qui ne sont point conformes à la loi. Il est ainsi libellé : « Les livres que les individus faisant le commerce sont obligés de tenir, et pour lesquels ils n'auront pas observé les formalités ci-dessus prescrites, *ne pourront être représentés* ni faire foi en justice au profit de ceux qui les auront tenus. » Ces dispositions sont nettes et ne peuvent prêter à aucune discussion.

Le système résultant des dispositions des articles 12 et 13 du Code de commerce est donc très clair : les livres irrégulièrement tenus ne peuvent constituer des moyens de preuve ni même *être représentés* au juge : ce dernier, dès qu'il s'aperçoit qu'une formalité légale n'a point été observée, doit les rejeter et refuser systématiquement de les consulter; quant aux livres régulièrement tenus, ils seront admis comme moyens de preuve, si d'autres considérations ne s'y opposent point, et ils ne le seront pas, si, pour des raisons spéciales, leur sincérité peut être mise en doute.

Mais voilà qu'à ce système bien défini viennent brutalement s'opposer les dispositions de l'article 109 du Code de commerce et de l'article 1353 du Code civil. C'est d'abord l'article 109, qui prescrit que les achats et ventes se constatent « par les livres des parties ». Ici, plus de distinction entre les livres conformes à la loi et ceux qui ne le sont pas. Le juge veut-il constater la réalité d'un achat ou d'une vente, il peut, en toute liberté, grâce à l'article 109, recourir à l'examen de livres non soumis aux formalités légales : mais alors il transgresse formellement l'article 13. C'est une première contradiction.

En vertu de l'article 1353 du Code civil, les présomptions qui ne sont point établies par la loi sont néanmoins abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat, dans les cas où la loi admet la preuve testimoniale. Or l'article 109 du Code de commerce prévoit formellement que les achats et les ventes peuvent être constatés par la preuve testimoniale. Le juge peut donc, en vertu de l'article 1353 du Code civil, puiser des présomptions dans les livres non tenus conformément à la loi, alors que l'article 13 du Code de commerce lui interdit de les examiner. Voilà la deuxième contradiction.

Le système résultant des dispositions du Titre II du livre premier du Code de commerce, battu en brèche par l'article 109 du même Code et par l'article 1353 du Code civil, n'est donc point applicable. Il en résulte qu'une combinaison adroite de toutes les dispositions légales contradictoires permet d'admettre les livres de commerce, quelle qu'en soit la forme, dans les contestations commerciales. *C'est justement le résultat que devrait atteindre une législation rationnelle.* Il faut s'en féliciter, mais il serait évidemment *plus logique* que cette façon de procéder fût *explicitement indiquée dans la loi.*

Il serait vraiment désastreux que le système résultant des dispositions des articles 12 et 13 fût rigoureusement appliqué. Il n'aboutirait à rien de moins qu'un déni de justice : un commerçant malhonnête, dont les livres seraient cotés, paraphés et visés, mais contiendraient des écritures inexactes, devrait avoir gain de cause contre une partie dont les livres absolument sincères n'auraient pas été soumis aux formalités.

Aussi la jurisprudence des tribunaux s'est-elle nettement prononcée pour la liberté d'appréciation des juges.

On pourrait citer des arrêts de la Cour de Cassation, qui ne sont point conformes au système formel des articles 12 et 13 du Code de commerce, particulièrement ce dernier : « Attendu que s'il est de principe que les livres de commerce qui n'ont pas été paraphés et visés conformément à la loi, ne peuvent être représentés ni faire foi en justice au profit de ceux qui les ont tenus, il n'en résulte pas que, lorsque ces livres sont produits, les juges ne puissent en comparer les énonciations à celles des autres pièces justificatives régulièrement fournies au procès et trouver dans la concordance de ces énonciations une de ces présomptions abandonnées par la loi aux lumières et à la prudence des magistrats. » (Cass. Requêtes, 3 janvier 1860. *Dalloz Périodique*. D. P. 1860-1. 222).

Toute la contradiction des textes légaux ressort d'une façon frappante des termes de cet attendu, dans lequel la Cour, pour ne pas commettre un véritable déni de justice, a dû écrire que les juges *peuvent examiner* les livres irrégulièrement tenus, qui sont « *produits* » et que la loi *interdit de « représenter »*.

Toutes ces indécisions, ces contradictions, donnent aux sanctions commerciales un manque absolu d'efficacité. Le législa-

teur de 1807 a voulu faire de la force probante des livres une conséquence de leur tenue régulière, c'est-à-dire conforme à toutes les prescriptions légales. Comme nous le verrons plus loin, c'était vouloir subordonner l'équité et le droit à l'observation de formalités. Des livres tenus conformément à la loi peuvent contenir des mentions fausses, alors que des livres irrégulièrement tenus peuvent être sincères.

La deuxième catégorie de sanctions, que nous avons appelées sanctions pénales, s'applique au commerçant tombé en faillite. Ces sanctions sont de deux sortes : les unes ont pour but de réprimer l'inobservation de la loi, les autres sont destinées à punir les fraudes.

Aux termes du paragraphe 6 de l'article 586 du Code de commerce, tout commerçant failli pourra être déclaré banqueroutier simple « s'il n'a pas tenu de livres et fait exactement inventaire; si ses livres ou inventaires sont incomplets ou irrégulièrement tenus, ou s'ils n'offrent pas la véritable situation active ou passive, sans néanmoins qu'il y ait fraude. » La peine prévue pour le failli déclaré banqueroutier simple est un emprisonnement d'un mois au moins et de deux ans au plus.

Cette sanction présente tout d'abord un caractère d'exception contraire à tout esprit d'équité. Dans le fond, le système actuel est le suivant : la loi édicte des prescriptions sur la tenue des livres, mais tout commerçant qui ne les applique pas, n'en subira aucune sanction, s'il ne tombe pas en faillite. Ainsi donc, chacun espérant bien ne pas en arriver à cesser ses paiements, la plupart des commerçants ne se soumettent pas à la loi. Dans la foule des délinquants, seuls les malheureux négociants, que de mauvaises affaires ont conduits à la faillite, sont exposés à subir les rigueurs du Code. Une telle législation est vraiment injuste. Il ne faut pas que les sanctions pénales s'appliquent exclusivement au failli.

La sanction prévue en cas de faillite pour l'inobservation des mesures légales est enfin inefficace : l'article 586 ne dit pas que le commerçant sera déclaré banqueroutier simple, mais bien qu'il pourra l'être. Le juge a donc toute liberté pour appliquer ou ne point appliquer cette sanction. Il n'y a d'ailleurs jamais recours en fait : on ne déclare pas un failli banqueroutier simple pour la seule raison que ses livres n'ont pas été tenus conformément à la loi, si les mentions qu'ils contiennent paraissent sincères. C'est, d'ailleurs, ainsi qu'il doit en être logiquement et les mots « irrégulièrement tenus » sont évidemment à supprimer dans le paragraphe 6 de l'article 586. Que l'inobservation des prescriptions légales comporte une sanction spéciale, bien déterminée, c'est un principe rationnel qui s'impose au législateur, mais déterminer le caractère d'une faillite d'après la manière dont les dispositions de la loi ont été appliquées, est profondément injuste. En cette matière, comme en matière de

preuve, seule la sincérité effective des écritures doit être envisagée.

Il est une dernière sanction pénale prévue par le Code de commerce : c'est celle qui frappe des peines de la banqueroute frauduleuse tout commerçant failli qui, aux termes de l'article 591 du Code de commerce, « aura soustrait ses livres, détourné ou dissimulé une partie de son actif, ou qui, soit dans ses écritures, soit par des actes publics ou des engagements sous signature privée, soit par son bilan, se sera frauduleusement reconnu débiteur de sommes qu'il ne devait pas. »

Enfin l'article 147 du Code pénal établit une sanction en matière commerciale contre les fraudes commises dans les écritures. Cet article est ainsi libellé : « Seront punis des travaux forcés à temps toutes autres personnes qui auront commis un faux en écriture authentique et publique ou en écriture de commerce ou de banque — soit par contrefaçon ou altération d'écritures ou de signatures, soit par *fabrication de conventions, dispositions, obligations ou décharges*, ou par leur insertion après coup dans ces actes — soit par addition ou altération de clauses, de déclarations ou de faits, que ces actes avaient pour objet de recevoir et de constater. »

II. — LA FORCE PROBANTE DES DOCUMENTS COMMERCIAUX ET DES LIVRES

La force probante ne pouvant rationnellement constituer une sanction, son étude ne devrait pas normalement être faite à cette place; mais, comme le législateur de 1807 a voulu en faire une conséquence de l'observation de la loi, ce qui nous a conduits à montrer au début de ce chapitre les défauts de cette conception, nous nous trouvons amenés à examiner ici comment la question de l'emploi des livres et des documents comme moyen de preuve doit être résolue.

Il faut tout d'abord rejeter le système du Code, qui fait de la force probante des livres une sanction de l'application des prescriptions légales sur leur tenue. Il est, semble-t-il, un principe absolu que l'on ne saurait discuter : la sincérité des énonciations contenues dans un livre de commerce, n'est nullement la conséquence de l'observation des dispositions de la loi. En effet, nous avons vu, dans le chapitre des formalités, qu'il est impossible d'assurer la garantie de véracité des écritures contenues dans les registres. Par conséquent, le juge, pour accepter ou refuser les livres comme moyens de preuve, devra se fonder sur toutes les considérations de nature à éclairer sa religion à cet effet. Il faudra qu'il ait toute liberté en cette matière.

Mais alors, dira-t-on, pourquoi édicter des mesures sur la tenue des livres et la comptabilité? Pourquoi l'interdiction

légale des blancs et des lacunes, l'obligation d'employer des livres d'inscription des opérations reliés, la prescription du visa des registres? Toutes ces mesures paraissent absolument inutilises. Certes, c'est ici le point le plus délicat de notre étude. Il est certain qu'il serait abusif d'obliger le commerçant à se soumettre, pour la tenue de ses livres, à des prescriptions sévères, s'il ne devait en résulter aucun avantage ni pour lui, ni pour la société. Quelles que soient les dispositions d'une loi en la matière, sauf, bien entendu, l'obligation de la rédaction *d'une pièce justificative pour toute opération*, que nous avons reconnu impraticable, il sera toujours *impossible* d'empêcher l'inscription sur les livres de mentions inexactes.

La garantie de véracité des écritures ne peut pas être obtenue. Mais les prescriptions légales offrent malgré cela une *incontestable utilité*, parce qu'elles *empêchent certaines fraudes* : par exemple, l'interdiction des blancs rend impossible l'addition postérieure d'écritures fictives, l'obligation d'utiliser des livres reliés pour l'inscription des faits rend difficile la suppression ou la substitution de feuillets, la formalité du visa empêche la substitution d'un registre à un autre. *Toutes les mesures de détail prévues par la loi forment un ensemble d'entraves apportées aux irrégularités ou aux fraudes, surtout à celles qu'on serait tenté de commettre ultérieurement.* Il est donc indispensable que la loi réglemente la tenue des livres et de la comptabilité. Mais il est bien entendu que si cette réglementation constitue un obstacle sérieux à la fraude, surtout à la falsification après coup, ce qui suffit à la rendre nécessaire, elle ne donne aux écritures aucune garantie d'exactitude. En d'autres termes, des livres tenus conformément à la loi peuvent contenir des mentions inexactes : l'observation des prescriptions légales et des formalités a peut-être empêché que ces livres soient modifiés, falsifiés, que de nouveaux registres leur soient substitués, mais elle ne prouve nullement que chacune des mentions qu'ils contiennent soit exacte.

Deux déductions découlent de cette étude : c'est, d'une part, que la réglementation légale de la tenue des livres est *indispensable*, parce qu'elle oppose un obstacle sérieux à la fraude, mais, d'autre part, *qu'il ne faut pas attribuer* comme conséquence directe de l'observation des prescriptions de la loi *une force probante spéciale aux livres régulièrement tenus*. Le juge doit être libre d'accepter ou de refuser les livres comme moyens de preuve, qu'ils soient tenus conformément à la loi ou non, en se basant à cet effet sur toutes les considérations qui peuvent éclairer sa religion. Il est contraire à l'équité de vouloir faire de la force probante des livres de commerce une conséquence de l'observation des prescriptions relatives à leur tenue.

Aussi est-il indispensable de supprimer purement et simplement les dispositions de l'article 13 du Code de commerce, qui sont d'ailleurs, comme nous l'avons montré, en opposition

directe avec celles de l'article 109 du même Code et celles de l'article 1353 du Code civil. Mais faut-il conserver les dispositions de l'article 12, ainsi conçu : « Les livres de commerce, régulièrement tenus, peuvent être admis par le juge pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce » ? L'expression « régulièrement tenus » peut donner lieu à bien des mécomptes. Elle signifie évidemment « tenus conformément aux prescriptions légales ». Mais alors les livres qui ne seraient point tenus conformément à la loi, seraient délibérément rejetés comme moyens de preuve ? Pourtant, il en est de ces derniers qui sont absolument exacts, tandis que d'autres cachent, sous une apparence régulière, des inexactitudes voulues. Ne vaudrait-il donc pas mieux laisser au juge toute liberté d'appréciation à cet égard ? Certes, la tenue des écritures conforme à la loi sera souvent à ses yeux une présomption d'exactitude, si d'autres considérations ne la détruisent pas, mais il ne sera plus enfermé dans le cadre étroit de la législation actuelle. D'autre part, comme nous l'avons vu, cette mention spéciale des livres comme moyens de preuve constitue un privilège injustifié en leur faveur. L'article 109 spécifie bien que les achats et les ventes se constatent aussi par les factures acceptées et par la correspondance, mais cet article ne semble pas concerner *toutes les catégories de contestations*, auxquelles peuvent donner naissance les relations commerciales et il existe une foule d'autres documents que les factures et les lettres. Or, un grand nombre de documents commerciaux ont une force probante supérieure à celle des livres. Enfin, il faut insister sur ce point que c'est *l'ensemble de tous les registres et de tous les documents*, dont les énonciations se corroborent réciproquement, qui constitue pour le juge la base la plus sérieuse d'appréciation. Il serait donc nécessaire de modifier ainsi les dispositions de l'article 12 : « *Les documents commerciaux et les livres de commerce peuvent être admis par le juge pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce.* »

Il est enfin une question qui se rattache à celle de la force probante : c'est celle de la communication et de la représentation des livres et documents. L'article 14 du Code de commerce détermine les cas où le juge peut ordonner la communication des livres ; l'article 15 traite de leur représentation. Qu'est-ce au juste que ces deux opérations ? La première consiste dans la remise des livres entre les mains de l'adversaire, afin qu'il puisse les examiner. La deuxième consiste, de la part du commerçant, à laisser prendre connaissance, en sa présence, à son adversaire, sur ses livres, des passages relatifs à la contestation. Quant au dépôt des registres au greffe d'un tribunal afin que le juge puisse en prendre connaissance ou leur remise à un expert, ces opérations sont considérées comme de simples représentations. La communication, étant donné son caractère exceptionnel de gravité, ne peut être ordonnée, selon les dispositions de

l'article 14, que dans les affaires de succession, communauté, partage de société, et en cas de faillite. Quant à la représentation, elle peut être, dans tous les cas, soit ordonnée d'office par le juge, soit offerte par le commerçant lui-même, soit requise par la partie adverse, qui offre d'y ajouter foi; dans ce dernier cas, si le commerçant la refuse, le juge peut, d'après l'article 17, déférer le serment à cette partie.

Les dispositions du Code de commerce à l'égard de la communication et de la représentation des livres sont parfaitement équitables, mais elles devraient être appliquées à tous les documents commerciaux; sinon, elles confèrent aux livres un privilège fâcheux en matière de preuve à faire en justice. En conséquence, elles pourraient être simplement modifiées de la façon suivante : « La communication *des documents commerciaux et des livres de commerce* ne peut être ordonnée en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage de société, et en cas de faillite. » — « Dans le cours d'une contestation, la représentation *des documents commerciaux et des livres* peut être ordonnée par le juge, même d'office, à l'effet d'en extraire ce qui concerne le différend. »

III. — SANCTIONS QU'IL SERAIT RATIONNEL D'ÉDICTER

L'emploi des livres et des documents comme moyens de preuve ayant été nettement déterminé par le législateur, il restera à ce dernier à établir des sanctions pour assurer le respect de la loi sur la tenue des livres et la comptabilité.

Quatre questions se présenteront à lui, qui, dans l'ordre logique, sont les suivantes : 1° Que faut-il sanctionner? 2° Quelles sanctions faut-il appliquer? 3° A qui faut-il les appliquer? 4° Dans quelles circonstances faut-il y recourir?

Il est deux catégories absolument distinctes de fautes à sanctionner; ce sont : d'une part, les *infractions aux prescriptions de la loi*, d'autre part les *fraudes*. Il faut établir entre elles une différence très nette. Si la loi ordonne d'inscrire les opérations commerciales au fur et à mesure de leur réalisation, interdit de laisser des blancs sur les registres d'inscription, prescrit de faire viser les livres, c'est pour opposer des obstacles à la consommation de la fraude. Mais l'inobservation de ces dispositions n'est nullement par elle-même une fraude. La seule présence de blancs, par exemple, ne peut être considérée comme une manœuvre frauduleuse, si elle ne révèle, par suite de considérations spéciales, une intention frauduleuse. Cela n'empêche point de sanctionner l'irrégularité qui consiste à laisser des blancs, *non pas en tant que fraude, mais en tant qu'infraction aux dispositions de la loi*. Il est évident que s'il est reconnu indispensable de réglementer la tenue des livres et la comptabilité, parce que cette réglementation empêche dans une certaine

mesure la fraude et surtout la falsification ultérieure, il faut établir des sanctions pour en assurer l'observation. En conséquence, le législateur devra déterminer deux catégories distinctes de sanctions : les unes s'appliquant à l'inobservation des prescriptions légales sur les écritures commerciales, les autres destinées à réprimer les fraudes.

Quelle devra être la nature de ces sanctions? Celles que le Code de commerce prévoit sont de deux sortes : les sanctions commerciales et les sanctions pénales. Comme nous l'avons vu, les premières doivent être rejetées. Il ne doit exister rationnellement que des sanctions pénales. Toute faute, grave ou bénigne, doit être sanctionnée par l'application d'une peine proportionnée à son importance. Tel est le seul principe raisonnable. La spoliation du droit de faire la preuve dans un procès au moyen de ses livres, parce que ces derniers contiendraient une légère infraction aux prescriptions légales, est une véritable iniquité. Il n'y a donc qu'une solution : *pour réprimer l'inobservation des dispositions de la loi sur la tenue des livres et la comptabilité, édicter des sanctions pénales sérieuses, mais non exagérées*; celles-ci ne peuvent évidemment consister qu'en *amendes*. Quant à la répression de la fraude, elle doit consister dans des sanctions sévères, qui sont déjà prévues par l'article 147 du Code pénal. En ce qui concerne spécialement la banqueroute frauduleuse, les dispositions de l'article 591 du Code de commerce et celles de l'article 402 du Code pénal doivent être intégralement conservées.

A qui devront être infligées les peines prévues par la loi? Pour celles qui seront destinées à punir la simple inobservation des prescriptions légales sur la tenue des livres et la comptabilité, il n'y a pas de doute : le commerçant seul est passible de ces peines. C'est sous sa responsabilité que le teneur de livres tient les comptes; le comptable n'est pas indépendant de la maison de commerce; c'est un salarié uniquement responsable envers le commerçant, qui l'emploie. Mais la question est plus délicate pour les fraudes et les falsifications: il peut y avoir *complicité* de la part du teneur de livres; le commerçant peut même s'adresser à une personne étrangère au personnel *spécialement pour falsifier ses livres*: cette dernière est évidemment un complice. Il est donc indispensable de faire subir les peines prévues pour la répression des fraudes en matière d'écritures commerciales, non seulement au commerçant, mais à son complice. Nous ferons observer à ce sujet que, si l'article 593 du Code de commerce, qui traite de la complicité de banqueroute frauduleuse, ne vise pas d'une façon spéciale les personnes qui ont aidé le commerçant à falsifier ses livres, il n'en contient pas moins un renvoi à l'article 60 du Code pénal, qui spécifie que « seront punis comme complices d'une action qualifiée crime ou délit ceux..... qui auront procuré des armes, des instruments ou tout autre moyen qui aura servi à l'action, sachant qu'ils

devaient y servir » ; d'autre part, selon l'article 59 du Code pénal : « les complices d'un crime ou d'un délit seront punis de la même peine que les auteurs mêmes de ce crime ou de ce délit, sauf les cas où la loi en aurait disposé autrement. »

Enfin, en vertu des dispositions de principe des articles 59 et 60 du Code pénal, les sanctions prévues en matière de fraude dans les écritures de commerce par l'article 147 du même Code sont applicables aux complices du commerçant qui a commis une fraude ou une falsification dans ses écritures.

Il faut enfin que le législateur détermine les cas où peuvent être constatées soit *l'inobservation des prescriptions légales*, soit *la fraude*. Il est évident que si les sanctions ne devaient être appliquées *qu'en cas de faillite*, elles seraient absolument *illusoires*, étant donné qu'un grand nombre de commerçants ont la conviction, d'ailleurs respectable, qu'ils ne tomberont jamais en faillite. Les sanctions prévues par la loi devront donc être appliquées *chaque fois qu'à l'occasion d'un examen des livres et de la comptabilité des irrégularités ou des fraudes sont découvertes*. Pour cela, il suffirait d'édicter que l'inobservation des dispositions de la loi ou la fraude seront sanctionnées chaque fois qu'elles seront constatées, soit par le Juge à l'occasion d'un procès, soit par le Contrôleur des Contributions directes à l'occasion de la vérification des déclarations de bénéfices industriels et commerciaux.

CONCLUSION

Avant d'entreprendre l'étude détaillée des questions, que soulève la réglementation des écritures commerciales, nous avons indiqué que l'idée directrice, qui doit présider à l'élaboration de la nouvelle loi, est de satisfaire à la fois aux besoins de la Justice, aux exigences de la Science, à la liberté d'action du commerçant et à la nécessité de fournir à l'Administration des Contributions directes des moyens honnêtes d'application des nouveaux impôts. Nous croyons avoir démontré que ce résultat peut être atteint.

Donner en cette matière au commerçant et à la société le maximum de sécurité, en imposant au commerçant le minimum d'obligations, telle est la règle fondamentale que le législateur a le devoir d'observer.

Tous les intérêts en jeu sont respectables, mais ils n'ont pas tous la même valeur. Il faut savoir en établir la hiérarchie exacte, non point d'une façon absolue, mais pour chacune des questions à résoudre.

Certes, dans un but de pure politique, animés d'intentions déloyales, certains crieront à la suppression de la liberté, à l'inquisition: ce sont de grands mots qui ne servent qu'à masquer le désir de laisser à ceux, qui ont un intérêt à cacher leurs opérations, la faculté de continuer leurs secrets exploits. Pour donner une apparence de sincérité à leur théorie, ceux-là citeront l'exemple de l'Angleterre et des Etats-Unis, les deux pays, où aucune loi ne réglemente la tenue des livres et où, cependant, la comptabilité est le plus répandue. Mais, d'une part, nous avons déjà démontré que, si dans une nation, où la pratique comptable fait partie intégrante des mœurs, l'utilité d'une loi ne se fait pas sentir, au contraire dans les pays rebelles à la diffusion de la comptabilité, la nécessité d'une loi est impérieuse. Il faudra, d'autre part, leur opposer qu'aux Etats-Unis la législation en cette matière est de la compétence des Etats et non de l'Union et qu'il existe des divergences profondes entre les législations des différents Etats sur la tenue des livres. Enfin, il faudra mettre sous leurs yeux ce passage d'un article paru en 1907 dans le journal anglais *The Incorporated accountants' Journal*, qui reflète l'opinion des milieux compétents en la matière: « Dans notre pays, une très grande partie du commerce se fait à terme; par conséquent, un commerçant se doit à lui-même et à ses créanciers de se tenir au courant de sa véritable situation et, à notre avis, le moment est venu de ren-

forcer cette obligation par une loi. En agissant ainsi, l'Angleterre suivra l'exemple de trois de ses rivaux commerciaux: la France, l'Italie et l'Allemagne. »

« Dans tous ces pays, et particulièrement dans le premier, cette obligation a eu pour résultat de diminuer les faillites, qui sont un peu trop communes chez nous. » (1)

Les prescriptions du Code de commerce sur la tenue des livres ont eu en effet des conséquences heureuses. Mais nous avons montré qu'elles ne correspondent plus aux besoins actuels: elles sont aujourd'hui inefficaces, inapplicables et presque tombées en désuétude. Une nouvelle loi sur les écritures commerciales doit être élaborée sans retard: elle rendra possible la transformation de la loi du 31 juillet 1917 établissant un impôt sur diverses catégories de revenus, en permettant de recourir au seul mode rationnel d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, qui consiste à donner à l'impôt une base mathématique: *le bénéfice net réel*.

La nouvelle loi sur les écritures commerciales devra assurer *le triomphe de la probité*, la répression sévère de la fraude, la stricte application de la justice et permettre *l'équitable répartition des charges fiscales*.

Nous ferons enfin observer que la *comptabilité* est appelée à rendre les plus grands services; après avoir imposé au commerçant l'obligation de tenir des comptes, le législateur reconnaîtra la nécessité d'organiser la comptabilité administrative sur des bases scientifiques: c'est peut-être par une application rationnelle de la science comptable que seront un jour résolues toutes les difficultés de la question sociale, grâce à une comptabilisation générale des facultés et des besoins de toutes les collectivités du monde et par la mise en œuvre méthodique des activités humaines. Ce serait donc une gloire pour le Parlement français d'avoir le premier, par l'élaboration d'une loi sur les écritures commerciales à la fois conforme à la science et aux contingences matérielles, *édicte des règles sur la comptabilité*.

Vu et permis d'imprimer.

Le Doyen :
F. LARNAUDE.

Le Président de la thèse :
CH. LYON-CAEN.

Le Vice-Recteur
de l'Académie de Paris :
L. POINCARÉ.

(1) *The Incorporated Accountants' Journal*. — Numéro de juin 1907.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	5
CHAPITRE PREMIER. — <i>Les Documents commerciaux</i>	11
I. — Confection des documents commerciaux	14
II. — Classement des documents commerciaux	16
III. — Force probante des documents commerciaux	19
CHAPITRE II. — <i>L'inscription des opérations</i>	22
I. — Quelles sont les opérations qui doivent être inscrites ..	23
II. — Sur quoi les opérations doivent-elles être inscrites	27
III. — Combien de livres doivent servir à l'inscription des opérations	30
IV. — A quel moment doivent être inscrites les opérations ..	36
V. — Comment doit être faite l'inscription des opérations? ..	40
CHAPITRE III. — <i>La Comptabilité</i>	45
I. — Le code de commerce ne prescrit pas la tenue d'une comptabilité	48
II. — L'unification de la comptabilité	50
III. — La réglementation de la comptabilité	53
IV. — La tenue d'une comptabilité doit être rendue obli- gatoire	56
V. — Moyens matériels de tenue de la comptabilité	60
VI. — L'inventaire.	63
VII. — Le bilan.	69
VIII. — Compte d'exploitation et compte profits et pertes ..	71
IX. — Durée de conservation des documents et livres de commerce	74
CHAPITRE IV. — <i>Les formalités</i>	77
I. — Formalités légales actuelles en vue d'assurer la garan- tie de véracité des écritures	77
II. — Solutions proposées. — La centralisation	81
III. — Mesures qu'il serait rationnel d'édicter	85
CHAPITRE V. — <i>Les sanctions</i>	89
I. — Les sanctions actuelles	89
II. — La force probante des documents commerciaux et des livres	93
III. — Sanctions qu'il serait rationnel d'édicter	96
CONCLUSION	99

ASSOCIATION LINOTYPISTE

..... IMPRIMEUR

.. 2, Cité Fénelon (Rue Milton) ..

..... PARIS (9^e)

.. Téléphone: Trudaine 61-79 ..

